

СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Саfoxина М.А., кафедра «бухгалтерский учет,
анализа и аудита»

*Московский Государственный Университет
им. М.В. Ломоносова*

Учет затрат и формирование себестоимости продукции – это один из важнейших разделов финансового, налогового и управленческого учетов. Без точной информации о затратах невозможно определить финансовый результат работы предприятия, рассчитать налогооблагаемую прибыль, установить справедливую цену на выпущенную продукцию. Поэтому финансово-экономические службы организаций уделяют большое внимание учету затрат и формированию себестоимости.

В этих вопросах предприятиям предоставлена большая самостоятельность. Бухгалтерские стандарты устанавливают лишь общие принципы определения доходов и расходов. В советское время для некоторых отраслей были созданы методические рекомендации по калькулированию себестоимости продукции. Многие предприятия до сих пор используют заложенные в них принципы. Однако жизнь не стоит на месте. И конкуренция вынуждает предприятия постоянно думать о повышении эффективности своей деятельности. Современные системы учета затрат и формирования себестоимости должны помогать менеджерам и акционерам увидеть новые возможности, выявлять слабые места и скрытые угрозы, принимать правильные управленческие решения.

1. ДЛЯ ЧЕГО НУЖНО КАЛЬКУЛИРОВАТЬ СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ И РАСПРЕДЕЛЯТЬ ЗАТРАТЫ

Информация о себестоимости продукции используется, и в бухгалтерском, и в налоговом, и в управленческом учетах.

В бухгалтерском учете на основе производственной себестоимости продукции определяется стоимость остатков незавершенного производства, стоимость остатков готовой продукции на складе, стоимость товаров отгруженных и себестоимость реализованной продукции. Затем себестоимость реализованной продукции вычитается из выручки от реализации и определяется финансовый результат от реализации или валовая прибыль. Финансовый результат отражается в отчете о прибылях и убытках. Этот отчет проходит аудиторскую проверку и предоставляется внешним пользователям отчетности – акционерам, инвесторам, государственным органам и т.д. Во многом, основываясь на информации отчета о прибылях и убытках, акционеры принимают решения о выплате дивидендов, формировании резервного фонда, утверждают стратегические планы развития предприятия.

Информация о себестоимости продукции, стоимости остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и стоимости реализованной продукции необходима и для правильного исчисления налога на прибыль. До 2005 года Глава 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» предусматривала особый порядок исчисления этих показателей для целей налогообложения. Статья 318 Налогового кодекса устанавливала закрытый перечень прямых затрат, которые мож-

но было включать в себестоимость продукции. Все остальные расходы признавались косвенными и сразу списывались на финансовый результат. А в статье 319 Налогового кодекса были прописаны методики распределения прямых расходов между остатками незавершенного производства, готовой продукции на складе, товаров отгруженных и реализованной продукции. Порядок формирования себестоимости для целей налогообложения, установленный налоговым кодексом, значительно отличался от методов используемых в бухгалтерском учете. Это создавало большие трудности как для организаций, которым, по сути, предписывалось вести две параллельные системы учета, так и для самих налоговых органов, которым было затруднительно проводить налоговые проверки и выявлять ошибки в исчислении налога на прибыль. Поэтому с 2005 года в Главу 25 Налогового кодекса были внесены изменения, которые существенно сблизили бухгалтерский и налоговый учет. Так, новая редакция статьи 318 Налогового кодекса позволила организациям самостоятельно определять перечень прямых расходов для целей налогообложения. А новая редакция статьи 319 разрешила самостоятельно устанавливать методики отнесения прямых расходов на незавершенное производство, готовую продукцию, товары отгруженные и реализованную продукцию. Таким образом, теперь организации могут для целей налогообложения формировать себестоимость продукции, так же как и для целей бухгалтерского учета. Нужно лишь предусмотреть это в учетной политике для целей налогообложения.

Что касается управленческого учета, то учет затрат и калькулирование себестоимости продукции является одним из его важнейших разделов. Именно себестоимость производства единицы продукции, является основой для принятия большого числа управленческих решений, как например:

- выпуск какой продукции продолжать или прекратить;
- производить или покупать комплектующие изделия;
- какую установить цену на продукцию;
- покупать ли новое оборудование;
- менять ли технологию и организацию производства.

Управленческая система учета затрат также должна предоставлять информацию для планирования, контроля и измерения показателей функционирования организации. Планирование включает преобразование целей и задач в конкретные виды деятельности и ресурсы, необходимые для достижения этих целей и решения задач. Организации разрабатывают как долгосрочные, так и краткосрочные планы и менеджерские учетные функции играют в этом процессе очень важную роль. Краткосрочные планы готовятся более детально, чем долгосрочные и являются одним из основных механизмов, которым пользуются менеджеры для осуществления контроля и оценивания показателей функционирования. Процесс контроля включает установление целей или нормативов, с которыми сопоставляются фактические результаты. Затем показатели функционирования периодически измеряются и сравниваются с целевыми. Менеджерам должны предоставляться периодические отчеты, которые позволяют им определить осуществляются ли операции в соответствии с планом и выделить те виды деятельности, где необходимо корректирование.

2. ПОНЯТИЯ ЗАТРАТЫ И РАСХОДЫ. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ

На первый взгляд может показаться, что между понятиями затраты и расходы не существует никаких различий. На самом деле это не так. Между этими понятиями существует много различий, причем различий не только связанных с их величиной и периодом возникновения, но и с их природой.

Сначала рассмотрим определение понятия затраты. Затраты – это стоимостная оценка используемых производственных ресурсов организации. Таким образом, можно сказать, что в понятие затраты заложено три признака:

затраты отражают использование производственных ресурсов, то есть затраты связаны с производством продуктов, внутренними производственными процессами; затраты отражают использование производственных ресурсов, то есть предполагается целевой использование ресурсов. Поэтому под понятие затраты не попадают ситуации, когда производственные ресурсы были утеряны, например при пожаре или наводнении; затраты – это стоимостная оценка, с помощью которой неоднородные виды производственных ресурсов приводятся к денежному эквиваленту.

Можно выделить три варианта причинно-следственных связей между ресурсами и затратами.

Первый вариант, когда ресурсы используются (то есть возникают затраты) для создания другого ресурса. Первичные ресурсы превращаются во вторичные ресурсы, потребляемые ресурсы превращаются во внешние ресурсы. Например, из первичного ресурса сырья, вырабатывается вторичный ресурс полуфабрикат, из которого в свою очередь, вырабатывается внешний ресурс готовая продукция.

Второй вариант. Ресурсы используются (то есть возникают затраты), но при этом видимого нового ресурса не создается. На самом деле, какой-то новый ресурс, как правило, создается, но только он не очевиден, его трудно выявить и идентифицировать. Например, работники аппарата управления, безусловно, потребляют ресурсы, но продукт, который при этом создается, не всегда, можно увидеть.

Третий вариант, это когда затраты представляют собой умозрительное использование ресурсов. Соответственно и затраты носят умозрительный характер и представляют собой упущенную выгоду вследствие отказа от какого-то альтернативного варианта использования ресурсов.

Теперь рассмотрим понятие расходы. Вот какое определение дается в пункте 70 Принципов МСФО: «Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящие в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала». Другими словами, расходы возникают в том случае, когда ресурсы покидают организацию.

По существу, возможны два варианта уменьшения совокупной величины ресурсов, то есть два варианта рождения расходов.

Вариант первый. Совокупная величина ресурсов уменьшается за счет увеличения производственных ресурсов. Особенность данного варианта заключается в том, что в большинстве случаев (Если исключить из рассмотрения разного рода отклонения в виде бартерных

схем и подарков и т.д.) для приобретения производственных ресурсов используются финансовые ресурсы. То есть сначала организацию покидают финансовые ресурсы, но взамен поступают производственные ресурсы. И затем уже организацию покидают производственные ресурсы, и возникает расход.

Вариант второй. Организацию покидают финансовые ресурсы, но производственные ресурсы при этом в организацию не поступают.

Таким образом, в зависимости от категории ресурсов, покидающих организацию расходы можно разделить на: производственные расходы, если совокупные ресурсы уменьшаются за счет выбытия производственных ресурсов; финансовые расходы, если совокупные ресурсы уменьшаются за счет ухода финансовых ресурсов.

С точки зрения целевой обоснованности возникающие расходы можно разделить на:

целевые расходы, которые обусловлены процессами производства; нейтральные расходы, так как они нейтральны по отношению к процессам производства.

По признакам принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

расходы данного (текущего) периода; отложенные расходы.

Теперь, когда мы дали определения понятиям затраты и расходы, разобрались с их природой и вариантами появления на свет, рассмотрим соотношения между этими понятиями.

Надо сказать, что значительная часть расходов одновременно является затратами, то есть расходы и затраты соответствуют друг другу. Это как раз и есть целевые расходы (связанные с обоснованным уходом производственных ресурсов).

Вместе с тем, часть расходов не является затратами. Это, упоминавшиеся выше, нейтральные расходы. Поскольку в определении затрат заложен признак связи затрат с использованием производственных ресурсов. Таким образом, использование финансовых ресурсов затратами не является. Также затраты не возникают в том случае, когда имеет место нецелевое использование производственных ресурсов.

Кроме того, часть затрат может вообще не приводить к расходам или противопоставляться им в другой величине. Например, альтернативные затраты.

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их классификация. Как правило, затраты классифицируют по следующим признакам:

по экономической роли в процессе производства; по способу включения в себестоимость продукции; по отношению к объему производства.

В зависимости от роли в процессе производства выделяют основные и накладные затраты. По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные. По отношению к объему производства выделяют переменные и постоянные затраты.

Прямыми считаются затраты, которые можно прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретный вид продукции или к конкретной партии продукции. Те же затраты, которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на себестоимость продукции, называют косвенными. Они распределяются по изделиям согласно выбранной методике.

К прямым затратам, как правило, относятся затраты на оплату труда основного производственного персонала и прямые материальные затраты. В бухгалтер-

ском учете все прямые затраты регистрируются по дебету счета 20 «Основное производство».

К прямым материальным затратам относятся затраты сырья и основных материалов. Основные материалы – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость прямо и экономично без особых затрат относится на определенное изделие. Величина прямых материальных затрат может быть рассчитана умножением количества материалов, которое может быть отнесено к конкретному изделию, на цену единицы материалов. В бухгалтерском учете прямые материалы стоимостью отпущенных в производство прямых материалов списывается с кредита счета 10 «Материалы» в кредит счета 20 «Основное производство».

Прямые трудовые затраты включают в себя все затраты рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Это заработная плата операторов машин и других рабочих, занятых непосредственным изготовлением изделий. В бухгалтерском учете начисление заработной платы производственному персоналу отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». А начисление единого социального налога отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Косвенные затраты как правило подразделяются на общепроизводственные, и периодические затраты.

Общепроизводственные затраты представляют собой совокупность разнообразных затрат, связанных с производством, но которые нельзя непосредственно отнести на конкретные виды готовых изделий. Все общепроизводственные затраты, понесенные в течение отчетного периода, учитываются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», и только в конце периода они списываются с кредита этого счета в дебет счета 20 «Основное производство».

Основными группами общепроизводственных затрат являются:

- вспомогательные материалы и комплектующие детали;
- косвенные расходы на оплату труда (заработная плата ремонтников, вспомогательных рабочих, оплата отпусков, оплата сверхурочной работы);
- другие косвенные общепроизводственные расходы (затраты на содержание цеховых зданий, техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования, налоги на недвижимость, страхование имущества, пенсионные затраты, коммунальные услуги, арендная плата, начисленный износ оборудования).

Все затраты зарегистрированные по дебету счета 20 «Основное производство», понесенные за отчетный период, включая прямые трудовые затраты, прямые материальные затраты и списанные в конце периода общепроизводственные затраты, представляют собой суммарные общепроизводственные затраты.

Производственные затраты, которые были понесены за период, могут относиться к произведенной продукции, формируя производственную себестоимость готовой продукции, а могут относиться к остаткам незавершенного производства. При поступлении готовой продукции из производства на склад производственная себестоимость готовой продукции списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция». Остаток счета 20 представляет собой сумму производственных затрат, относящуюся к изделиям, производство которых еще не закончено.

Именно производственная себестоимость используется для расчета себестоимости единицы продукции,

которая рассчитывается делением общей суммы производственных затрат, вошедших в готовую продукцию, на количество произведенной продукции.

Периодические расходы не входят в производственную себестоимость и не учитываются при определении себестоимости единицы продукции. Периодические расходы включают в себя коммерческие расходы, связанные с реализацией готовой продукции, и общие и административные расходы, связанные с функционированием предприятия в целом. Коммерческие расходы учитываются по дебету счета 44 «Расходы на продажу», а административные расходы – по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Эти расходы полностью списываются на уменьшение прибыли за отчетный период, они не относятся на остатки готовой продукции на складе и остатки незавершенного производства.

Поскольку косвенные затраты нельзя непосредственно отнести на себестоимость продукции, их распределяют через оценочные показатели (базы распределения). Наиболее часто встречаемыми базами распределения являются время (или другие показатели, вычисляемые на его основе) в течение которого выпускаемые виды продукции находятся в каждом производственном центре. Например, часы работы основных работников, часы работы оборудования или заработная плата основных работников.

В качестве базы распределения, как правило, выбирают какой-либо вид прямых затрат, использованных при производстве продукции. Например, стоимость прямых материалов, время основных производственных рабочих и т.п. Рассмотрим порядок распределения косвенных затрат на примере.

Пример 1

Допустим, что завод выбрал в качестве базы распределения общепроизводственных затрат часы труда основных работников.

На заводе имеется три отдельных цеха. Выпускаемая продукция требует разных операций и не все виды продукции должны проходить обработку во всех трех цехах. Сумма общепроизводственных расходов, приходящаяся на цех **A** – составила 300 000 руб., на цех **B** пришлось – 500 000 руб., на цех **C** – 200 000 руб.

Предположим, что общее число часов труда основных работников за рассматриваемый период составило 60 000 часов. В том числе в цехе **A** – 15 000 часов, в цехе **B** – 20 000 часов, в цехе **C** – 25 000 часов.

Рассчитаем ставки распределения общепроизводственных расходов. В цехе **A** на один час работы основных работников приходится 20 руб. общепроизводственных затрат (300 000 руб. / 15 000 час.), в цехе **B** этот показатель составит 25 руб. (500 000 руб. / 20 000 часов), в цехе **C** – 8 руб. (200 000 руб. / 25 000 часов.).

Рассмотрим ситуацию, когда для выпуска продукта **Z** требуется 10 часов, труда работников цеха **A**, 5 часов труда работников цеха **B**, и 1 час труда работников цеха **C**. Тогда сумма общепроизводственных затрат цеха **A**, приходящаяся на продукт **Z**, составит 200 руб. (10 часов x 20 руб. / час.), сумма общепроизводственных затрат цеха **B** будет равна 125 руб. (5 часов. x 25 руб. / час.), сумма общепроизводственных затрат цеха **C** составит 8 руб. (1 час. x 8 руб. / час.).

Таким образом, общая сумма общепроизводственных затрат, которую нужно включить в себестоимость продукта **Z** составит 333 руб. (200 руб. + 125 руб. + 8 руб.).

3. ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

На первый взгляд, расчет себестоимости единицы продукции не представляет никакой сложности, но на практике это не всегда легко. Возникающие сложности связаны с типом производственных процессов: мелко-серийное, индивидуальное производство или серийное, массовое производство.

При мелкосерийном производстве заказы, партии продукции могут быть закончены в течение отчетного периода. При этом будет известна фактическая величина только прямых материальных и прямых трудовых затрат, а фактическую сумму общепроизводственных расходов можно будет определить только в конце отчетного периода. Таким образом, фактическая себестоимость производства единицы продукции может быть определена только в конце отчетного периода.

При массовом серийном производстве практически всегда существуют остатки незавершенного производства на начало и конец периода. Возникает проблема в определении количества единиц продукции, к которым надо относить производственные затраты, поскольку в отчетном периоде имели место затраты, чтобы доделать изделия из незавершенного производства на начало периода, и затраты, чтобы начать делать изделия, оставшиеся в незавершенном производстве на конец периода.

Эти проблемы и решаются при калькулировании себестоимости позаказными и попроцессными методами.

Позаказный метод калькулирования себестоимости

Этот метод используется при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции. При этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общепроизводственные затраты, относят на каждый индивидуальный заказ или на партию продукции. При определении себестоимости изделия общие производственные затраты на каждый заказ делят на количество единиц продукции, изготовленных по данному заказу.

Особенности позаказного метода калькулирования себестоимости заключаются в следующем:

- аккумуляция данных обо всех понесенных затратах и отнесение их на отдельные виды работ или партии готовой продукции;

- аккумуляция затрат по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени.

Поток производства и расходов в системе позаказной калькуляции затрат показан на рис. 1.

Попроцессный метод калькулирования себестоимости

Данный метод калькулирования себестоимости применяют организации, которые серийно производят однообразную продукцию или имеют непрерывный производственный процесс. В этом случае целесообразно вести учет затрат, относящийся к продукции произведенной за определенный период. Себестоимость единицы продукции определяют делением общей суммы производственных затрат, понесенных определенным подразделением за определенный промежуток времени, на количество единиц готовой продукции, произведенных за этот же промежуток времени.

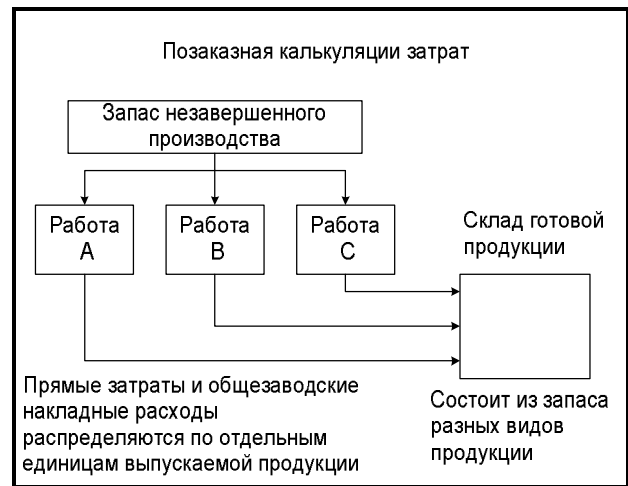


Рис. 1. Позаказная калькуляция затрат

Особенностями попроцессного метода калькулирования являются:

- аккумуляция производственных затрат по подразделениям безотносительно к отдельным заказам;
- списание затрат за календарный период, а не за время, необходимое для выполнения заказа.

Поток производства и расходов при попроцессном калькулировании показан на рис. 2.

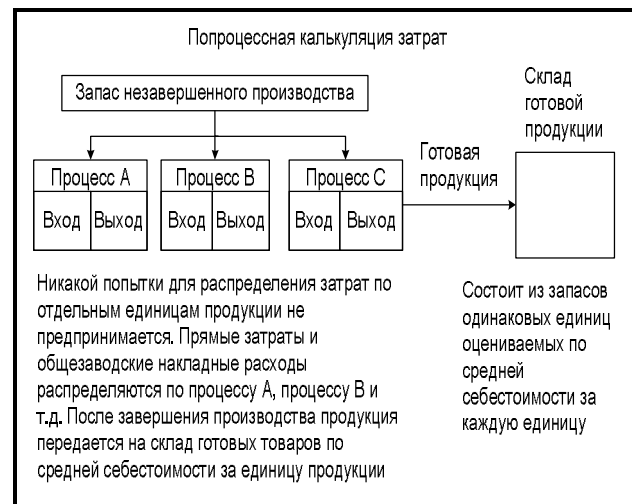


Рис. 2. Попроцессорная калькуляция затрат

4. ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ О ЗАТРАТАХ, ДЛЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ. МЕТОД УЧЕТА ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ (ДИРЕКТ-КОСТИНГ)

Для принятия обоснованных управленческих решений недостаточно информации о затратах формируемой в финансовом учете. Поэтому многие предприятия в управленческом учете применяют метод учета переменных затрат. Данный подход к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции заключается в том, что при расчете себестоимости и оценке запасов учитываются только переменные производственные затраты. Прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и переменные общепроизводственные за-

траты являются теми элементами себестоимости, которые участвуют в расчете себестоимости продукции. Постоянные общепроизводственные расходы рассматриваются как расходы текущего отчетного периода. При методе учета полных затрат, который используется в финансовом учете, напротив, все производственные затраты (и переменные и постоянные) участвуют в расчете себестоимости продукции. При использовании этого метода только коммерческие и общехозяйственные затраты рассматриваются как затраты периода.

Сторонники метода учета переменных затрат считают, что компания имеет постоянные операционные затраты вне зависимости от того, работает она или нет. Например, затраты на аренду оборудования, заработная плата руководителей цеха, налоги на имущество и многие другие расходы будут иметь место, даже если в этом цехе ничего не производится в этом периоде. Эти затраты не имеют прямой зависимости с объемом производства и не должны учитываться при расчете себестоимости единицы продукции. Постоянные производственные затраты имеют более тесную связь с временным периодом, а не с объемом производства. Противники метода учета переменных затрат утверждают, что без постоянных производственных расходов производство остановится, поэтому эти затраты являются составной частью себестоимости продукции. При оценке метода учета переменных затрат необходимо учитывать, что он очень полезен для целей принятия внутренних управленческих решений, но стандарты бухгалтерского учета не рекомендуют использовать метод учета переменных затрат при составлении внешней финансовой отчетности. Этот метод также не используется при расчете налогооблагаемой прибыли. Применение различных методов учета затрат влияет на величину себестоимости продукции и тем самым на сумму финансовой прибыли.

При методе учета полных затрат себестоимость реализованной продукции будет, как правило, больше чем при методе учета переменных затрат. Ведь в этом случае, рассчитываемая себестоимость единицы продукции, учитывают только переменную часть производственных расходов, а все постоянные расходы рассматривают как затраты, относимые на период времени. Таким образом, постоянные затраты не относятся к остаткам незавершенного производства, остаткам готовой продукции на складе и себестоимости реализованной продукции, а полностью списываются на уменьшение операционной прибыли.

Использование разных методов учета затрат влияет не только на величину себестоимости продукции, но и на форму отчета о прибылях и убытках.

В отчете о прибылях и убытках при методе учета полных затрат рассчитывается валовая прибыль, как разница между выручкой от реализации продукции и производственной себестоимостью реализованной продукции.

В отчете о прибылях и убытках при использовании метода переменных затрат рассчитывается маржинальная прибыль, как разница между выручкой от реализации продукции и всеми переменными затратами, включая переменную часть коммерческих, общих и административных расходов.

На основе двух концепций – маржинальной прибыли и системы учета переменных затрат, можно разработать новую форму отчета о прибылях и убытках. Эта новая форма отчета подчеркивает характер поведения затрат и вклад конкретного продукта в прибыль. Затраты не подразделяются на производственные и непроизводст-

венные. Вместо этого внимание фокусируется на разделении переменных и постоянных затрат (таблица 1).

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ФОРМИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С СИСТЕМОЙ УЧЕТА ПОЛНЫХ ЗАТРАТ И СИСТЕМОЙ УЧЕТА ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ

Формирование прибыли при методе учета полных затрат и при методе учета переменных затрат (директ-костинг)	
Метод учета полных затрат	Метод учета переменных затрат
Выручка от реализации	Выручка от реализации
Минус	Минус
– Прямые трудовые затраты, приходящиеся на объем реализованной продукции;	– Прямые трудовые затраты, приходящиеся на объем реализованной продукции;
– Прямые материальные затраты, приходящиеся на объем реализованной продукции;	– Прямые материальные затраты, приходящиеся на объем реализованной продукции;
– Общепроизводственные расходы, приходящиеся на объем реализованной продукции	– Переменные общепроизводственные расходы, приходящиеся на объем реализованной продукции
Валовая прибыль	– Переменные коммерческие расходы, понесенные за период;
Минус	– Переменные общехозяйственные расходы, понесенные за период
– Коммерческие расходы, понесенные за период;	Маржинальная прибыль
– Общехозяйственные расходы, понесенные за период	Минус
Прибыль от основной деятельности	Постоянные общепроизводственные расходы, приходящиеся на объем реализованной продукции
	– Постоянные коммерческие расходы, понесенные за период;
	– Постоянные общехозяйственные расходы, понесенные за период
	Прибыль от основной деятельности

Пример 2

Предположим, что компания занимается производством мебели. В течение 2005 года компания начала выпуск новой модели шкафа. Имеется следующая информация:

- прямые материальные затраты составляют – 300 500 руб.;
- прямые трудовые затраты – 257 000 руб.;
- переменные общепроизводственные расходы – 69 000 руб.;
- постоянные общепроизводственные расходы – 38 000 руб.;

За год было введено 120 шкафов, а реализовано – 100 шкафов.

Незавершенного производства не было ни на начало, ни на конец отчетного периода. Используя эти данные, рассчитаем себестоимость единицы продукции, величину остатков готовой продукции на конец периода, себестоимость реализованной продукции за период при методе учета полных и при методе учета переменных затрат. Расчет представлен в таблице 2.

Разница в сумме 316,67 руб. в себестоимости единицы продукции привела к тому, что величина остатков готовой продукции при методе учета переменных затрат на 6 333,4 руб. меньше, чем при методе учета полных затрат. Поэтому затраты, которые указываются в отчете о прибылях и убытка при методе учета переменных затрат, больше, а следовательно прибыль – меньше.

Допустим, что цена продажи одного шкафа составляет 9 000 руб. Переменные коммерческие расходы на единицу продукции равны – 500 руб. Постоянные коммерческие расходы за период составляют – 50 000 руб. Постоянные административные расходы – 80 000 руб.

Таблица 2

**СЕБЕСТОИМОСТЬ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ
ЗА ПЕРИОД ПРИ МЕТОДЕ УЧЕТА ПОЛНЫХ И ПРИ
МЕТОДЕ УЧЕТА ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ**

	руб.	
	Учет переменных затрат	Учет полных затрат
Прямые материальные затраты: (300 500 руб. : 120 ед.)	2 504,17	2 504,17
Прямые трудовые затраты (257 000 руб. : 120 ед.)	2 141,67	2 141,67
Переменные общепроизводственные расходы (69 000 руб. : 120 ед.)	575	575
Постоянные общепроизводственные расходы (38 000 руб. : 120 ед.)	—	316,67
Итого себестоимость единицы продукции	5 220,84	5 537,51
Остатки готовой продукции на конец года (5 220,84 руб. x 20 ед.) (5 537,51 руб. x 20 ед.)	104 416,8	110 750,2
Себестоимость реализованной продукции (5 220,84 руб. x 100 ед.) (5 537,51 руб. x 100 ед.)	522 084	553 751
Постоянные общепроизводственные расходы	38 000	—
Итого затраты, указанные в отчете о прибылях и убытках	560 084	553 751
Всего затрат, подлежащих учету	664 500,8	664 501,2

Посмотрим, как будет выглядеть отчет о прибылях и убытках при маргинальном методе (таблица 3) и при методе учета полных затрат (таблица 4).

Таблица 3

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
(МАРЖИНАЛЬНЫЙ ПОДХОД)**

Показатель	Значение
Выручка от реализации (100 ед. x 9 000 руб.)	900 000
Переменная часть себестоимости реализованной продукции, в т.ч.	(522 084)
Переменная часть коммерческих расходов (500 руб. x 100 ед.)	(50 000)
Маргинальная прибыль	327 916
Постоянные общепроизводственные расходы	(38 000)
Постоянные коммерческие расходы	(50 000)
Постоянные административные расходы	(80 000)
Операционная прибыль (до налогообложения)	159 916

Таблица 4

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
(МЕТОД УЧЕТА ПОЛНЫХ ЗАТРАТ)**

Показатель	Значение
Выручка от реализации (100 ед. x 9 000 руб.)	900 000
Себестоимость реализованной продукции	(553 751)
Валовая прибыль	346 249
Переменная часть коммерческих расходов (500 руб. x 100 ед.)	(50 000)
Постоянная часть коммерческих расходов	(50 000)
Постоянные административные расходы	(80 000)
Операционная прибыль (до налогообложения)	166 249

5. АУДИТ ЗАТРАТ И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

При аудите затрат и себестоимости продукции проверяется:

обоснованность понесенных затрат и полнота их отражения в соответствии с учетной политикой организации; правильность определения себестоимости.

При аудите затрат и себестоимости продукции выполняются общие аудиторские процедуры, а также детальные тесты по составу затрат.

Сначала выполняют следующие общие аудиторские процедуры.

- Получение в ходе устной беседы с персоналом клиента сведений об организации учета затрат на предприятии: применяемые методы учета; используемые счета бухгалтерского учета и порядок отнесения на них тех или иных затрат; порядок учета и списание на себестоимость продукции общехозяйственных расходов; применяемые учетные регистры; распределение обязанностей между сотрудниками бухгалтерии, ведущими затратные счета; процедуры контроля в цикле расходов; основные статьи расходов (то есть имеющие наибольший удельный вес в общем объеме затрат).
 - Получение учетных регистров, содержащих записи по каждой хозяйственной операции; проверка правильности подсчета итогов и переноса данных в главную книгу.
 - Выборка расходов, понесенных в периоде, с включением в нее крупных сумм выраженных в рублях и валюте, необычных операций и некоторой части мелких сумм. Выполнение действий, приведенных ниже, применительно к операциям, вошедшим в выборку.
 - Сравнение указанных в учетном регистре сумм и месяца, к которому они относятся с первичными документами – счетами, договорами, банковскими выписками, товарно-транспортными накладными и пр. Проверка наличия у документов всех необходимых реквизитов: наименование документа, дата составления, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, ее измерители в натуральном и денежном выражении, наименование должностных лиц и их личные подписи.
 - Сравнение сумм, указанных в счетах фактурах, платежных требованиях поручениях и пр., с суммами платежных документов. Сравнение длительности промежутков между датами платежа, прихода товаров (услуг), получения счета-фактуры.
 - Проверка отнесения затрат к тому периоду, в котором они реально понесены, (то есть к периоду, к которому относится связанная с ними деятельность), путем сравнения данных первичных документов с бухгалтерскими записями.
 - Проверка отнесения затрат на соответствующие счета.
 - Проверка санкционирования всех расходов путем ознакомления с внутренними документами организации за подписью генерального директора, финансового директора или прочих уполномоченных сотрудников, регламентирующими политику организации по утверждению расходов.
 - Изучение результатов перечисленных процедур на предмет соответствия ведения учета клиентом установленным методикам. Определение с учетом полученных данных объема дополнительных тестов.
- Кроме того, в ходе аудита затрат и себестоимости продукции нужны выполнить следующие детальные тесты по составу затрат.
- Проверка при осуществлении организацией нескольких видов деятельности, выпуске продукции нескольких видов, наличия отдельного учета затрат, а также соответствия расходов конкретному виду деятельности (прямые расходы, относящиеся к производству продукции вида А,

не должны участвовать в формировании себестоимости продукции вида Б).

2. Проверка того, что на затратные счета не относятся и в себестоимость продукции не включаются:
 - расходы, относящиеся к капитальным вложениям;
 - расходы, которые должны участвовать в формировании финансового результата от реализации основных средств и прочего имущества организации.
3. Проверка аккуратности записи (наличие случайных арифметических и прочих ошибок).
4. Проверка необычных проводок, проводок с нестандартной корреспонденцией счетов.
5. Проверка документального обоснования следующих расходов:
 - оценка правильности отнесения на затраты стоимости ремонтных работ: наличие необходимой первичной документации, соответствие отражение расходов на ремонт основных фондов в бухгалтерском учете принятой учетной политике;
 - проверка возможности квалифицировать произведенные затраты как ремонт.
6. Оценка правильности учета расходов будущих периодов. Проверка их своевременного списания (типичная ошибка – единовременное списание на себестоимость продукции сумм расходов будущих периодов);
7. При наличии у организации арендованных объектов основных средств (или их частей) проверка:
 - соответствия порядка начисления арендной платы в бухгалтерском учете порядку, установленному договором;
 - порядка отражения в учете расходов, обусловленных их содержанием и ремонтом (исходя из условий договоров с арендодателями).
8. Проверка правильности включения сумм износа основных средств, нематериальных активов в себестоимость продукции (на основании данных, полученных в ходе проверки по соответствующим разделам).
9. Проверка правильности оценки сырья, материалов, топлива, запасных частей, горюче-смазочных материалов и пр., списанных на счета затрат.
10. Проверка правильности включения в себестоимость начисленной заработной платы (проверяются трудовые соглашения, приказы о должностных окладах, сдельных расценках и т.п.) и правильного ее учета на соответствующих счетах (используются данные проверки расчетов с персоналом по оплате труда).
11. Оценка правильности отнесения на затраты единого социального налога.
12. Проверка правильности и обоснованности включения в себестоимость транспортных расходов.
13. Проверка правильности учета коммерческих расходов, к которым относятся: расходы на тару и упаковку, расходы по доставке, погрузке, разгрузке продукции, комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям, расходы на рекламу и пр.
14. Проверка правильности списания на себестоимость общехозяйственных расходов: соответствие методу, выбранному в учетной политике, последовательность его применения.
15. Проверка порядка распределения затрат за период между готовой продукцией и незавершенным производством.

При аудите незавершенного производства выполняются следующие процедуры:

1. Определение того, что именно отражается в составе незавершенного производства:
 - продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса;
 - неукомплектованные изделия;
 - изделия, не прошедшие испытания и технической приемки;
 - выполненные этапы по незавершенным работам (возможны у организаций, выполняющих работы долгосрочного характера: строительные, научные, проектные, геологические и другие).

Проверка соответствия отражения в бухгалтерском учете стоимости незавершенного производства поряд-

ку, приведенному в приказе об учетной политике организации. Проверка соответствия выбранного в учетной политике метода стандартам бухгалтерского учета.

2. Проверка соответствия фактических остатков незавершенного производства данным, приведенным в балансе:
 - сравнение остатков на счетах бухгалтерского учета (20, 23, 25, 29, 44) с результатами инвентаризации незавершенного производства на конец года;
 - проверка на основе выборки правильности оценки остатков незавершенного производства.

Литература

1. Барышников Н.П. «Организация и методика проведения общего аудита» М.:Филин,1995
2. Нитецкий В.В., Кудрявцев Н.Н. «Аудит предприятия» М. Дело, 1995 г.
3. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. «Основы российского аудита», М. «ДИС», 1997 г.
4. Скобара В.В. «Аудит: методология и организация» М. «ДИС», 1998 г.
5. Андреев В.Д. «Практический аудит» М.: Экономика, 1994.
6. Аренс Э.А., Лоббек Д.К. «Аудит» М.: Финансы и статистика, 1995.
7. Шерemet А.Д., Суйц В.П. «Аудит: Учебное пособие» М.: ИНФРА-М.
8. «Аудит» Под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ, 1997.
9. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. - М.: ИД ФБК - ПРЕСС, 1999.
10. Данилевский Ю.А. «Аудит промышленных акционерных обществ», М. «Финстатинформ», 1995 г.
11. Камышанов П.И. «Практическое пособие по аудиту», М. ИНФРА-М, 1996 г.
12. Алборов Р.А. «Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК», М.: «Дело и Сервис», 1998.
13. Волкова В.М., Игнатущенко Н.А., Лахова Е.В., Шумков С.И. «Аудит акционерных обществ в отраслях промышленности», М. Изд.дом «Аудитор».
14. «Общий аудит. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления» Коллектив авторов, М. Международная школа управления «Интенсив» РАГС, изд. «ДИС», 1997.
15. Глушков И.Е. «Аудит на современном предприятии», Москва-Новосибирск: КНОРУС- ЭКОР, 1997.
16. Овсийчук М.Ф. «Аудит. Организация. Методика проведения». М. Интелтех,1996.
17. Данилевский Ю.А. «Аудит. Организация и методика проведения», М.: Бухгалтерский учет, 1992.
18. Стандарты аудита Российской Коллегии аудиторov. Под общ. ред. А. Руфа и С. Карпухиной. М.: РКА, 1999.
19. В.Б. Ивашкевич «Бухгалтерский управленческий учет», изд. Юристъ».
20. Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер «Бухгалтерский учет: управленческий аспект».
21. И.А. Адамов, Т.М. Рогоуленко, Г.А. Амучиева «Основы управленческого учета».
22. О. Николаева Толковый англо-американский словарь основных терминов управленческого и финансового учета»
23. Друри К. «Управленческий и производственный учет» Изд-во «Юнити».
24. О.Е. Николаева, Т.В. «Управленческий учет».

Контактный телефон:

8 (903) 748-08-80 (моб.)

Сафохина Марина Александровна

E-mail: s_marina_05@inbox.ru