




## **Тема 6. Ревизия затрат на производство.**

1. Цели, задачи и источники информации ревизии затрат.
2. Ревизия методов учета затрат
3. Ревизия классификации и правильности учета затрат



Цель ревизии затрат - проверка правильности учета издержек производства, правильности и законности действий должностных лиц, соответствие учета доходов и расходов предприятия требованиям нормативных документов.

Задачи ревизии :

- проверка и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов;
- проверка правильности включения в себестоимость отдельных видов расходов, в т. ч. нормируемых;
- проверка качества инвентаризаций незавершенного производства;
- проверка обоснованности применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат;
- проверка правомерности применения методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- арифметический контроль показателей себестоимости по данным бухгалтерского учёта.

Источниками информации являются учетные регистры аналитического и синтетического учета:


карточки (ведомости) по заказам; разработочные таблицы (по распределению заработной платы, отчислений на социальные нужды, услуг вспомогательных производств, расчету амортизации основных средств);

ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов;

акты (ведомости) по инвентаризации незавершенного производства;

ведомость сводного учета затрат на производство; журналы-ордера, машинограммы по счетам 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 96, 97 и т.д., Главная книга.



Ревизия производственных затрат требует от ревизора знания помимо множества нормативных и инструктивных материалов также и особенностей исчисления себестоимости продукции в отдельных отраслях и видах хозяйственной деятельности.

Поэтому, до начала документальной проверки ревизору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности.

Ему следует также проанализировать сильные и слабые стороны внутреннего контроля процесса производства и затрат.

Важно оценить систему внутреннего контроля в проверяемой организации. Наиболее важными являются следующие вопросы:

- проверяются ли требования на материалы и табели учета рабочего времени после их подготовки специалистами подразделений;
- проводится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, нарядов и т.д., используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов;
- проверяется ли соответствие первичных документов на отпуск материалов, по учету труда и производственных отчетов;



- установлены ли нормативные затраты и как регулярно осуществляется их пересмотр;

- соблюдается ли график документооборота по ~~учету затрат на производство;~~

- производится ли инвентаризация незавершенного производства;

- составляются ли и как контролируются сметы общепроизводственных, общехозяйственных расходов.


Для оценки системы бухгалтерского учета необходимо выяснить:

- правильно ли классифицируются затраты на производство по элементам и по статьям калькуляции;
- соответствует ли выбранный метод учета затрат на производство особенностям производства и как соблюдается он на практике;
- обеспечивает ли применяемая методика учета нормируемых расходов их правильное налогообложение;
- как организован учет потерь от брака;
- установлены ли и как соблюдаются методы списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

- разработана ли схема сводного учета затрат на производство;
- отвечает ли учет затрат принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- с какой периодичностью сверяются данные аналитического учета затрат на производство и т.д.

**2. При ревизии методов учета затрат отправной точкой проверки является изучение учетной политики в части учета затрат на производство и оценка ее обоснованности, т.е. соответствия организационно-технологическим особенностям производства.**





В бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенным в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. Себестоимость в бухгалтерском учете формируется как полная совокупность расходов, связанных с производством продукции. Для целей налогообложения проводится ее корректировка и учитываются затраты в объеме, уменьшающем налогооблагаемую базу, т.е. с учетом установленных норм (лимитов и ограничений).

Затраты, формирующие себестоимость, связаны с объемом продукции, произведенной в отчетном периоде, и отличаются от величины расходов, которые предприятие понесло в отчетном периоде.

Порядок учета расходов определен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации», а порядок учета затрат (учет себестоимости) регламентируется Методическими указаниями по учету и калькулированию себестоимости.

Затраты учитываются в том периоде, когда произведена продукция, независимо от того, когда были понесены расходы - до или после. При ревизии и учете конкретного расхода необходимо проверить, чтобы факт расхода был подтвержден договором (купли-продажи, поставки, аренды, мены и т.п.), четко определен и уменьшал выгоды предприятия.


Методы учета затрат с точки зрения способа предварительного контроля делятся на нормативные и ненормативные. К ненормативным методам относятся:

- ~~попередельный метод, применяется в производствах, в которых сырье последовательно проходит несколько отдельных самостоятельных фаз обработки, или переделов (металлургия, текстильная промышленность и т.п.). Затраты на изготовление продукции учитываются по видам однородных изделий, статьям калькуляции и переделам. В зависимости от особенностей предприятия используется полуфабрикатный или бесполуфабрикатный вариант метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;~~

- позаказный (пообъектный) метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах.

---

Объектом учета и калькулирования является отдельный заказ, открываемый на определенное количество продукции. В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции;



- попроцессный метод применяется на предприятиях отраслей с непродолжительным технологическим процессом выпуска однородной продукции, остатки незавершенного производства отсутствуют или незначительны (угольная, железорудная, нефтяная промышленность, электроэнергетика и др.). Себестоимость единицы продукции определяется прямым методом, т.е. путем деления всех производственных затрат на количество произведенной продукции за период.

Нормативный метод учета затрат базируется на технически обоснованных нормах расхода рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции. Периодически плановые нормы должны пересматриваться с учетом эффективности внедрения организационно-технических мероприятий.

Используются плановые, нормативные и отчетные калькуляции. При сопоставлении фактически произведенных затрат с утвержденными текущими нормами выявляются внутрихозяйственные резервы, намечаются пути их рационального использования. Тем самым появляется возможность текущего и предварительного контроля за издержками. Это способствует рациональному расходованию ресурсов, повышению эффективности работы предприятия.

Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обоснован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, а фактически использование элементов этого метода не осуществляется, ревизор должен зафиксировать данное отклонение и определить его влияние на формирование себестоимости продукции. Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то ревизор может порекомендовать предприятию ряд изменений, которые позволят организовать производственный учет в соответствии с требованиями нормативных документов. В этом случае ревизор в акте ревизии может отметить данное несоответствие с учетной политикой организации.

**При ревизия классификации и правильности учета затрат** важно документально установить правильность исчисления себестоимости продукции.

~~Первичные документы, подтверждающие учет~~ каждого вида расходов, должны быть правильно оформлены и содержать все обязательные реквизиты.

Проверяя, обоснованно ли отнесены расходы на себестоимость продукции, ревизору необходимо помнить, что они группируются по элементам.

При определении затрат на материалы ревизор проверяет правильность списания материальных ресурсов на производство (правильность списанных объемов, оценки материальных ресурсов, разнесение по счетам бухгалтерского учета). А т.ж. сопоставить расход материалов и объем произведенной продукции.



При проверке затрат на заработную плату ревизор проверяет наличие первичных документов, подтверждающих правомерность начисления заработной платы (табели выхода на работу, расчетные ведомости), оценивает своевременность и четкость их оформления, определяет виновных лиц в неправильном начислении заработной платы, ревизор проверяет правильность распределения начисленной заработной платы по счетам, на которых аккумулируются затраты по основному производству, вспомогательным, обслуживающим подразделениям.

При проверке правильности отчислений на социальные нужды необходимо отследить их соответствие структуре начисленной заработной платы.

При проверке правильности расчета амортизации важно проверить своевременность списания амортизации на себестоимость, независимо от метода начисления амортизации она должна начисляться ежемесячно в размере  $1/12$  годовой суммы.

При проверке прочих затрат особое внимание уделяется контролю за видами услуг: информационных, консультационных, пуско-наладочных и т.п. С этой целью, ревизором проверяется:

- целевое назначение оплаченной услуги и порядок ее использования в процессе производства;
- оценка возможности проведения работ собственными силами;
- оценка качества оказанной услуги;
- эффект, полученный от услуги.

В прочих расходах ревизор изучает плановые сметы (бюджеты) и фактические затраты на управленческие и коммерческие нужды, причем в этом случае важно показать разницу между фактической величиной лимитируемых затрат и установленными лимитами при проверке налоговой декларации по прибыли.

Тщательный контроль всех видов расходов и определение затрат отчетного периода будет способствовать выявлению ошибок и неточностей в расчете себестоимости продукции.

Порядок отнесения расходов на себестоимость продукции определен Положением по бухгалтерскому учету.

Для целей налогообложения структура расходов установлена в гл. 25 НК РФ и несколько отлична от расходов, предусмотренных ПБУ. В связи с этим Ревизору приходится при проверке правильности учета затрат проводить проверку как с позиции бухгалтерского учета, так и с позиции требований налогообложения.

При анализе ревизор выделяет прямые, переменные затраты, связанные непосредственно с изготовлением конкретных видов продукции, и постоянные, косвенные, которые связаны с организацией деятельности предприятия в целом и распределяются по видам продукции условно, пропорционально выбранной базе.

Для первой группы расходов первоначальное значение имеет проверка соблюдения норм затрат и соответствие изменения затрат изменению объема произведенной продукции;

---

для второй группы затрат объектом контроля являются сметы. Например, смета общепроизводственных, общехозяйственных, коммерческих, управленческих расходов и т.п.

Ревизор должен выяснить

правильность разграничения производственных затрат по отчетным периодам;

соблюдение выбранного метода и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства;

правильность включения в себестоимость износа по основным средствам и других видов расходов, в том числе связанных с управлением производством;

обоснованность распределения общепроизводственных расходов по объектам калькулирования;

организацию учета возвратных отходов и брака;

правильность применяемой корреспонденции счетов и т.д.

В ходе ревизии следует также проверить состояние учета незавершенного производства, своевременность и правильность его инвентаризации и оценки, безошибочность отражения результатов инвентаризации в учете. Ревизору нужно проанализировать периодичность и порядок проведения инвентаризаций незавершенного производства, изучить представленные инвентаризационные и сличительные ведомости.


Если в представленных документах не выявлены отклонения, то можно сделать вывод или о формальном характере инвентаризаций, или о хорошей организации оперативного и бухгалтерского учета полуфабрикатов собственного производства. Ревизор может провести выборочную инвентаризацию незавершенного производства.

Однако использование такой проверки возможно, если на предприятии применяется полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство. Только в рамках этого варианта учета формируются показатели, отражающие движение незавершенного производства на всех этапах изготовления продукции. Номенклатура проверяемых полуфабрикатов определяется с учетом технологических особенностей производства. Как правило, проверяется движение наиболее дорогостоящих полуфабрикатов.

Если в ходе выборочной проверки выявлены значительные отклонения (например, свыше 10% от проверяемой номенклатуры), то можно сделать вывод о ~~формальном характере проводимых инвентаризаций.~~

Если же выборочная инвентаризация незавершенного производства не выявит отклонений, то подтверждаются объемы незавершенного производства, указанные в данных оперативного учета движения полуфабрикатов собственного производства или аналитического учета. Подтверждая правильность оценки незавершенного производства, ревизор проверяет правильность применяемых норм (если такие установлены на предприятии) и осуществляет арифметический контроль рассчитываемых показателей.





Следует учитывать, что на предприятиях с индивидуальным и мелкосерийным производством, применяющих позаказный метод учета затрат, ~~стоимость незавершенного производства~~ определяется затратами на незаконченные заказы.

В крупносерийных и массовых производствах стоимость незавершенного производства складывается из суммы прямых затрат (материалы и основная заработная плата), исчисляемых по нормам по каждому калькуляционному объекту (изделию, детали и т.д.) и суммы прочих (косвенных) затрат, определяемых в процентах к прямым затратам.

Ревизору следует внимательно проанализировать состав и распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которые учитываются соответственно на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

В первую очередь на основании первичных документов нужно проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подразделений и предприятия в целом и начислений на нее во внебюджетные фонды, расходов на оплату информационных, консультационных услуг, компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях и т.п.

Значительная доля перечисленных расходов приходится на оплату коммунальных услуг. Изучая первичные документы и знакомясь с организацией на предприятии учета расхода тепловой, электрической энергии. Ревизор должен установить обоснованность списания таких затрат на производственные и непроизводственные нужды. Оправданность включения в издержки расходов на оплату услуг консультантов и ревизоров, участия работников предприятия в различных учебных семинарах устанавливается.

Ревизором путем изучения содержания заключенных договоров, актов сдачи-приемки выполненных работ и др.

При ревизия калькулирования ревизор подтверждает правильность распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в соответствии с положениями учетной политики. Общепроизводственные расходы могут распределяться пропорционально затратам на оплату труда, материальным затратам, нормативным величинам косвенных расходов, дифференцированным способом с использованием коэффициентов.

Общехозяйственные расходы могут распределяться между видами продукции (аналогично общепроизводственным) или списываться в конце каждого месяца на счет 90 «Продажи».

Оценка правильности исчисления себестоимости продукции выполняется путем арифметического контроля данных ведомости сводного учета затрат.

Причем при нормативном методе учета затрат себестоимость продукции определяется как алгебраическая сумма нормативной себестоимости, учтенных изменений норм и учтенных отклонений от норм.

При ненормативных методах себестоимость исчисляется как сумма остатка незавершенного производства на начало месяца и затрат за месяц минус остаток незавершенного производства на конец месяца.

Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в акте ревизии.

Наиболее часто допускаются ошибки, связанные:

- с неправильным разграничением расходов по отчетным периодам;
- с неправильной оценкой остатков незавершенного производства;
- с неправильным отражением в учете нормируемых расходов;
- с несоответствием применяемого метода учета затрат методу, зафиксированному в учетной политике;
- с необоснованным включением в себестоимость отдельных видов затрат.