

УДК 657.47

JEL classification: J45, L52, L67, O40

## ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕРКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ФОРМЫ КОНТРОЛЯ

## FEATURES VERIFICATION OF PRODUCTION COSTS DEPENDING ON THE FORM OF CONTROL

©Фомичева Т. В.,

*Брянский государственный университет*

*им. акад. И. Г. Петровского,*

*г. Брянск, Россия*

©Fomicheva T.,

*Bryansk State Academician I. G. Petrovski University,*

*Bryansk, Russia*

©Станкевич А. О.,

*Брянский государственный университет*

*им. акад. И. Г. Петровского,*

*г. Брянск, Россия*

©Stankevich A.,

*Bryansk State Academician I. G. Petrovski University,*

*Bryansk, Russia*

*Аннотация.* В настоящее время наибольшее внимание контролеров любых служб привлекает комплекс производственных затрат в свете обоснованности и эффективности их осуществления для длительного функционирования компаний. Действующие формы контроля производственных затрат схожи в методике проведения проверки, но имеют различия в отношении реализуемых целей и итогов проверок, а также их последствий для субъектов контроля.

В статье приводится краткая характеристика алгоритма проведения контроля затрат по элементам расходов. Выделяются основные моменты, на которые проверяющие должны обратить внимание, подчеркивается значимость документального оформления всех произведенных операций, а также соответствие данных первичных и сводных документов по учету затрат. В качестве форм контроля рассмотрены ревизия, судебно-бухгалтерская экспертиза, аудит и налоговая проверка. По каждому из них указаны цель, задачи, объекты, ведомственная подчиненность лиц, осуществляющих проверку. Приведены виды документов, которыми оформляются результаты контрольных процедур, и возможные последствия для проверяемых организаций.

*Abstract.* Currently, the greatest attention of controllers of any services attracts a set of production costs in the light of the validity and effectiveness of their implementation for the long-term operation of companies. The existing forms of control of production costs are similar in the method of inspection but differ in terms of the objectives and the results of inspections, as well as their consequences for the subject of control.

The article provides a brief description of the algorithm of cost control by cost elements. The main points that the inspectors should pay attention to are highlighted, the importance of documenting all operations performed, as well as the compliance of these primary and consolidated

documents for cost accounting is emphasized. The audit, forensic accounting expertise, audit and tax audit are considered as forms of control. For each of them the purpose, tasks, objects, the departmental subordination of the persons performing check are specified. Types of documents with which results of control procedures are made out, and possible consequences for the checked organizations result.

*Ключевые слова:* формы контроля, цель, задачи проверки, оформление результатов проверок, методика проверки производственных затрат.

*Keywords:* forms of control, purpose, tasks of the check, registration of results of checks, method of the check of production costs.

Контроль в современной практике оценки финансово–хозяйственной деятельности организаций по субъектам проведения подразделяют на внешний и внутренний. Внешний проводится различными организациями и государственными службами, а внутренний — штатными сотрудниками экономического субъекта согласно установленных должностных инструкций.

Наиболее распространенными формами внешнего контроля являются независимый аудит и налоговые проверки. При возникновении оснований в рамках уголовного, гражданского или арбитражного судопроизводства может назначаться судебно-бухгалтерская экспертиза. При проверке деятельности нижестоящих организаций или бюджетных учреждений назначается ревизия.

Наиболее часто встречающимся предметом любой формы контроля, на наш взгляд, являются производственные затраты. В России принято считать, что именно на этом участке возможно наибольшее количество махинаций в виде списания большего объема сырья и комплектующих, вывода неучтенной продукции, подлог и фальсификация расходных документов и т. д.

Отличие названных внешних и внутренних форм контроля заключается в постановке целей и задач организуемой проверки, возможности использования учетной и внеучетной информации в процессе проверки, форме итогового заключения и последствий выявленных результатов как для аудируемой организации, так и для ее отдельных работников [1].

Методика процедур контроля во всех случаях сводится к следующему:

1. отражение в учетной политике приемов и способов признания производственных затрат;
2. обоснованность осуществления затрат с точки зрения производственного процесса, особенностей отрасли и норм законодательства;
3. оформление хозяйственных операций первичными учетными документами, соответствующими унифицированным формам Госкомстата или разработанным самостоятельно с указанием всех обязательных реквизитов;
4. отражение на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи совершенных хозяйственных операций;
5. совпадение записей в первичных учетных документах и сводных регистрах бухгалтерского учета;

6. соответствие фактического объема списанных на производство ценностей, работ, услуг, начисленной оплаты труда и других показателей значениям, отраженным в первичной документации.

Производственные затраты экономических субъектов согласно бухгалтерской классификации делят на следующие элементы: материальные затраты, оплата труда, отчисления во внебюджетные фонды, амортизация, прочие расходы.

При оценке правильности списания материальных затрат обращают внимание на стоимость запасов, по которым они числились на учете в организации. В большинстве случаев она формируется как сумма фактической оплаты поставщикам и расходов, связанных с доставкой в организацию. Если ценности получены от ликвидации какого-либо собственного имущества или безвозмездно, то для целей бухгалтерского учета используется рыночная цена таких активов. Создание сырья, комплектующих и других производственных запасов собственными силами предполагает их принятие к учету по фактической себестоимости производства. Балансовая стоимость оприходованных ценностей используется в дальнейшем при оценке материальных затрат на дату списания в производство или реализацию [6].

Проверяющий контролирует применяемый способ списания МПЗ:

- по стоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по стоимости первых по времени поступления.

Он обращает внимание на условия хранения запасов, наличие первичных документов на оприходование и списание, фиксирование операций по приходу и расходу в отчетах материально ответственных лиц, своевременность выставления претензий за нарушение количества и качества поставок контрагентам, затоваривание складов излишками МПЗ, что может привести к ухудшению их первоначальных свойств и качества производимой продукции (работ, услуг). Обращается внимание на наличие и работоспособность контрольно-измерительных приборов учета запасов, состояние тары, температурный и влагостойкий режим и прочие условия складирования и доставки МПЗ в производственные цеха или покупателям [10].

Документальная проверка материальных затрат носит выборочный характер, при ее осуществлении особое внимание привлекают операции, связанные со списанием сырья, объем которого сложнее отследить в готовой продукции, а также запасные части на ремонт транспортных средств и оборудования. Отдельно изучаются операции по формированию материальных затрат, когда ценности списываются на производство минуя склады хранения материалов.

До сих пор много вопросов возникает при списании хозяйственного инвентаря и спецодежды, спецобуви. Их наличие обусловлено несопадением стоимостного лимита признания основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, а также предоставленной возможностью длительного списания этих спецсредств [9].

Оплата труда и отчисления во внебюджетные фонды — значимые расходы с точки зрения работодателя в связи с их существенной долей в структуре себестоимости готового продукта и с точки зрения работника — как получение экономического гаранта финансирования текущей жизнедеятельности (зарплата), так и оплаты возможных рисков

временной или постоянно нетрудоспособности по причинам заболевания, дожития до пенсионного возраста, уходу за больным родственником и т. д.

При проверке обращают внимание на правильность расчета среднедневного заработка для оплаты больничных, отпускных и других поводов отсутствия на рабочем месте. Желание государства поддержать малообеспеченных работающих граждан привело к тому, что за последние пару лет величина минимального размера зарплаты периодически увеличивается. Поэтому при расчете пособий по временной нетрудоспособности и по уходу за больным родственником необходимо учитывать величину МРОТ для оплаты на период отсутствия на работе — среднедневной заработок должен быть не менее суммы, рассчитанной исходя из минимальной оплаты труда.

Отдельное внимание уделяется размерам установленных окладов. Для организаций, финансируемых из бюджетов различных уровней, необходимо поддержание среднего уровня зарплаты по отрасли, что определяется во время ревизии трудовых отношений. Что касается коммерческих фирм, то единственным стимулом для соответствия размера зарплаты среднеотраслевой является угроза применения повышающего коэффициента (равного двум) при расчете ЕНВД. В остальных случаях — это желание граждан работать за назначаемую зарплату, которая должна быть не менее МРОТ. Как раз в этом отношении российские специалисты проигрывают — они соглашаются работать в большинстве случаев за более низкую зарплату по сравнению, например, с зарубежными специалистами, но это специфика российской действительности и конкурентоспособности кадров [7].

Итак, проверка зарплатных расходов сводится к изучению правильности исчисления оплаты труда за отработанное и неотработанное время, расчета добровольных и обязательных удержаний из нее, включая НДФЛ, материальной ответственности за доверенные для выполнения должностных обязанностей ценности. Устанавливается наличие приписок по объему выполненных работ или количеству работников. Изучаются начисления за праздничные и выходные дни, сверхурочные часы и командировки, выполненные обязанности по договорам гражданско-правового характера.

Проверке подвергаются документы по движению персонала, учету отработанного времени, все виды приказов на премирование или работу в нерабочие дни и часы, командировочные документы, а также ведомости начисления и перечисления заработной платы.

Размер начислений в пользу работников за выполненные ими трудовые обязанности автоматически формирует страховую базу по взносам во внебюджетные фонды. Данные налоговые платежи начисляются на оплату труда работников и установленных страховых взносов: в Пенсионный фонд РФ — 26% (в 2018 г. действует тариф 22%), Фонд социального страхования (2,9%) и Фонд обязательного медицинского страхования (5,1%). Взносы чаще всего являются сдерживающим фактором для положительного изменения зарплат сотрудников, поскольку составляют порядка третьей части оплаты труда. И, если за выполнение трудовых обязанностей работодатель платить не против, то на пенсионные накопления или оплату нетрудоспособности и лечение работников он платить не хочет. Как результат — минимальные темпы роста размеров зарплат, оплата труда в конвертах, перевод выполнения части функций с трудового договора на гражданско-правовой для экономии на взносах на травматизм.

Для начисления амортизации, практикующие бухгалтера предпочитают выбирать линейный метод, при котором сформированная первоначальная стоимость равномерно распределяется по месяцам срока полезного использования и списывается в состав расходов.

Данный метод применим для бухгалтерского и налогового учета, поэтому расхождений данных между этими видами учета не предвидится [8]. Появляются они при начислении амортизации по имуществу, полученному или переданному организацией безвозмездно, при проведении переоценки и при расхождении между согласованной стоимостью и рыночной ценой при расчетах неденежными средствами. Контролеры обращают внимание на соответствие первоначальной стоимости основных средств, полученных по названным каналам, рыночной стоимости, исходя из которой и начисляется амортизация. Проверке подвергаются амортизационные ведомости и первичные документы на введение имущества в эксплуатацию.

Прочие расходы носят достаточно широкий перечень затрат и включают те, которые не были перечислены выше: сертификация и лицензирование, аудиторские, юридические и иные подобные услуги, все виды связи, публикация отчетности. Поскольку данные затраты чаще всего связаны с привлечением сторонних лиц, то все они должны быть документально подтверждены различными актами на оприходование результатов работ или услуг, товарными накладными, договорами, счетами на оплату и т. д. Поэтому проверка обычно представлена инспектированием, т. е. документы просматриваются на соответствие унифицированным формам, наличие обязательных реквизитов, а также реальность поставщиков и подрядчиков [4].

Названные нами формы контроля по методике проведения проверки правильности формирования объема производственных затрат, составляющих основу себестоимости производимой продукции (работ, услуг), имеют отличительные признаки в части организации проверки и реализации ее результатов.

Так, при проверке подведомственных или нижестоящих организаций назначается ревизия. Ее цель — выявление положительных и отрицательных сторон деятельности организации с целью установления эффективности и законности деятельности организации. Задачи ревизии производственных затрат:

1. проверка сохранности и эффективности использования в производственном процессе имеющихся активов предприятия;
2. выявление злоупотреблений при списании сырья на производство и признания стоимости услуг сторонних лиц в себестоимости готового продукта;
3. проверка правильности начисления оплаты труда всех категорий работников в связи с их реальным трудовым вкладом в производственный процесс;
4. оценка системы внутреннего контроля в части достоверности формирования величины производственных затрат.

Ревизор подчиняется руководству предприятия или вышестоящей организации, выполняет свои контрольные обязанности в рамках установленного поля проверки, т. е. круг вопросов оговаривается заранее. Результаты проверки оформляются актом ревизии, на основании которого лицом, назначившим ревизию, предпринимаются конкретные меры по стимулированию или наказанию руководства проверяемой компании или отдельных работников. Если такая проверка назначается директором предприятия по отношению к собственному производственному процессу, то ее целью также является выявление злоупотреблений или хищений со стороны персонала.

Неудовлетворительные результаты проведенной ревизии для признаваемых виновных лиц влекут назначение судебно-бухгалтерской экспертизы. Значение данной формы контроля в части производственных затрат сводится к экспертному исследованию первичных

документов и сводных бухгалтерских регистров, а также отчетности, содержащих фактические данные о производственных затратах, с целью составления заключения по уголовному или гражданскому делу, а также делу об административном правонарушении [3].

Цель такой экспертизы заключается в подготовке элементов доказательной базы, используя при этом все возможности, предоставляемые специальными знаниями в области бухгалтерского учета и отчетности. Объектом исследования может выступать как весь производственный процесс, так и отдельные хозяйственные операции или документы по списанию затрат. Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы сводятся к следующему:

1. анализируются фактические данные недостач или излишков материально-производственных запасов, приобретенных или полученных для производственного процесса;

2. устанавливается правильность документального оформления всех видов осуществленных затрат;

3. определяется соответствие хозяйственных операций, отраженных в бухгалтерских документах, законодательству и положениям по бухгалтерскому учету и тождественность информации документального подтверждения показаниям обвиняемого и свидетелей;

4. исследуется документальная обоснованность движения материально-производственных запасов, размер и стоимость неучтенной готовой продукции по результатам заключений экспертов-технологов, товароведов, инженеров;

5. устанавливаются причины недостатков в организации бухучета и отчетности, которые явились основанием для нанесения материального ущерба экономическому субъекту.

Подчиненность эксперта носит административный характер, так как эта проверка назначается судом или следственными органами. Итоги оформляются экспертным заключением, которое служит одним из видов доказательств в судебных разбирательствах или процессах. Результаты выявленных злоупотреблений могут привести к лишению работы, применению административных штрафов либо совсем уголовной ответственности.

Пожалуй, единственной лояльной формой контроля по отношению к субъекту проверки является аудит. Это независимая проверка сторонним специалистом с целью подтвердить достоверность показатели отчетности о величине сформированных затрат. Объектом аудита в большинстве случаев является весь комплекс производственных расходов, поскольку именно уже сводные данные о себестоимости реализованной продукции, ее запасах на складах предприятия, расчетах с поставщиками и подрядчиками, данных о затратах по элементам за период и другие обобщенные показатели представлены в бухгалтерской отчетности [2]. Задачи проверки включают:

1. проверяется целесообразность и реальность производственных затрат;

2. изучается документальная сторона хозяйственных операций;

3. определяется правильность отражения затрат на счетах бухгалтерского учета и их обобщение в сводных регистрах;

4. подтверждается соответствие величины произведенных затрат и итоговых показателей бухгалтерской отчетности с учетом неизбежной трансформации используемых ресурсов в готовую продукцию (работы, услуги).

Аудиторская проверка, в отличие от других названных форм, имеет более свободный характер в части выбора изучаемых для вынесения решения документов или операций. Итоги проверки оформляются аудиторским заключением, которое носит обобщенный

характер, для руководства клиента аудиторы составляют письменную информацию или отчет аудитора согласно оговоренного на начальном этапе заказа клиента. Реализация результатов проверки сводится к внутренним мерам, предпринимаемым руководством проверенного экономического субъекта по отношению к управленческому или финансовому аппарату предприятия.

Промежуточный формой по строгости наказания за выявленные недостатки между аудитом и ревизий или судебно - бухгалтерской экспертизой является налоговая проверка. Промежуточной мы ее назвали потому, что выявленные нарушения в части признания производственных затрат могут привести к финансовым санкциям — доначислению налогов, взиманию штрафов и пени. Уголовная ответственность наступает за налоговые правонарушения только при больших объемах неуплаты налоговых платежей. Таким образом, цель налоговой проверки проверить правильность определения величины признаваемых в целях налогообложения расходов для формирования налоговых баз по уплачиваемым предприятием налогам и сборам. Объект проверки — все виды документов, подтверждающих целесообразность понесенных расходов, связь с производственным процессом и ожидание будущей выгоды.

Задачи налогового контроля:

1. определить связь произведенных расходов с ожидаемыми доходами;
2. подтвердить правильность документального оформления затрат;
3. выявить превышение установленных налоговым законодательством нормативов расходов;
4. проверить арифметические расчеты совокупной величины производственных затрат, учитываемой при формировании налоговых баз по налогам и сборам.

Налоговый контроль осуществляют должностные лица налоговых органов по поручению руководителя инспекции или его заместителя. Итоговым документом данной формы контроля является акт налоговой проверки. Результаты реализуются путем привлечения или не привлечения налогоплательщиков к ответственности в зависимости от категории выявленного налогового правонарушения. В первом случае могут быть применены меры налогового или административного воздействия.

В итоге, используя предоставленные бухгалтерским законодательством приемы и способы признания производственных затрат с учетом специфических особенностей деятельности любого предприятия и соблюдая его требования в полном объеме, бухгалтерская служба современного предприятия может таким образом построить свою финансово-аналитическую систему, чтобы любые ее элементы, являясь предметом всех видов проверок, могли лишь доказывать правильность организации и ведения бухгалтерского учета производственных затрат [5]. В этом, на наш взгляд, и состоит суть учетно — аналитической системы производственного процесса, когда произведенные операции реальны, необходимы и эффективны для обеспечения длительного функционирования компании.

#### *Список литературы:*

1. Дворецкая Ю. А., Ковалева Н. Н., Мельгуй А. Э. Концептуальные особенности организации информационной подсистемы управленческого учета на предприятии // Экономика. Социология. Право. 2016. №1. С. 25-28.

2. Дедова О. В. Аудиторская проверка внешнеэкономической деятельности / В сб.: «Бухгалтерский учет: достижения и научные перспективы XXI века». Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета университета. 2015. С. 112-120.
3. Ермакова Л. В., Дедова О. В., Мельгуй А. Э. Необходимость судебно-бухгалтерской экспертизы в современных условиях модернизации экономики России // *Science of Krasnoyarsk/Nauka Krasnoyar'ya*. 2016, Т. 5, № 3, С. 36-44.
4. Ермакова Л. В., Дворецкая Ю. А., Ковалева Н. Н. Модель оптимизации финансово-учетной системы предприятия // *Экономика. Социология. Право*. 2017. №2 (6). С. 29-35
5. Ковалева Н. Н., Дедова О. В. Учетно - аналитические инструменты признания затрат на производство продукции (работ, услуг) // *Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 2: Общественные науки*. 2016. №3. С. 13-18
6. Кузнецова О. Н., Мельгуй А. Э., Ковалева Н. Н., Дворецкая Ю. А. Механизм управления бухгалтерскими рисками в аграрных формированиях // *Аграрная наука Северо-Востока*. 2017. №5 (60). С. 73-79.
7. Кузнецова О. Н. Организация учета основных средств в рамках эффективной стратегии развития фирмы / В сборнике: *Актуальные вопросы экономики и управления Материалы Международной научной конференции*. 2011. С. 188-191.
8. Мельгуй А. Э., Ермакова Л. В., Дедова О. В. Порядок учета и начисления заработной платы рабочим производственных предприятий // *Экономика труда*. 2016. Т. 3. С. 279-290.
9. Хоружий Л. И., Катков Ю. Н., Глушак Н. В., Глушак О. В., Карзаева Н. Н., Мельгуй А. Э., Ермакова Л. В., Кузнецова О. Н., Каткова Е. А., Ковалева Н. Н., Дворецкая Ю. А. Организационное и методологическое обеспечение бухгалтерского учета в системе экономической безопасности хозяйствующих субъектов. Иркутск: ООО «Мегапринт», 2017. 134 с.
10. Ковалева Н. Н., Дворецкая Ю. А., Мельгуй А. Э., Кузнецова О. Н., Катков Ю. Н., Ермакова Л. В. *Современные налоговые парадигмы российской экономики*. Брянск: РИО БГУ, 2017. 169 с.

*References:*

1. Dvoretzkaya, Yu. A., Kovaleva, NN, & Melgui, A. E. (2016). Conceptual features of the organization of the information subsystem of management accounting at the enterprise. *Economy. Sociology. Right*, (1). 25-28.
2. Dedova, O. V. (2015). Audit of foreign economic activity. *In: 'Accounting: achievements and scientific perspectives of the XXI century.' Materials of the International Scientific and Practical Conference, dedicated to the 80th anniversary of the University Accounting Department*. 112-120.
3. Ermakova, L. V., Dedova, O. V., & Melgui, A. E. (2016). Necessity of forensic accounting expertise in modern conditions of modernization of the Russian economy. *Science of Krasnoyarsk/Nauka Krasnoyar'ya*, 5(3), 36-44.
4. Ermakova, L. V., Dvoretzkaya, Yu. A., Kovaleva, N. N. (2017). Model of optimization of the financial accounting system of the enterprise. *Economics. Sociology. Right*, 2 (6). 29-35
5. Kovaleva N. N., & Dedova O. V. (2016). Accounting and analytical tools for recognizing the costs of production of products (works, services). *Bulletin of Dagestan State University. Series 2: Social Sciences*, (3). 13-18



6. Kuznetsova, O. N., Melgui, A. E., Kovaleva, N. N., & Dvoretzkaya, Yu. A. (2017). The mechanism of accounting risks management in agrarian formations. *Agrarian science of the Euro-Northeast*, 5 (60). 73-79.

7. Kuznetsova, O. N. (2011). Organization of accounting for fixed assets in the framework of an effective development strategy of the firm. In the collection: *Actual issues of economics and management Materials of the International Scientific Conference*, 188-191.

8. Melgui, A. E., Ermakova, L. V., & Dedova, O. V. (2016). The order of accounting and payroll of workers in manufacturing enterprises. *Labor Economics*, (3). 279-290.

9. Khoruzhy, L. I., Katkov, Yu. N., Glushak, N. V., Glushak, O. V., Karzaeva, N. N., Melgui, A. E., Ermakova, L. V., Kuznetsova, O. N., Katkova, E. A., Kovaleva, N. N., & Dvoretzkaya, Yu. A. (2017). Organizational and methodological support of accounting in the system of economic security of economic entities. Irkutsk: *Megaprint LLC*, 134

10. Kovaleva, N. N., Dvoretzkaya, Yu. A., Melgui, A. E., Kuznetsova, O. N., Katkov, Yu. N., & Ermakova, L. V. (2017). Modern tax paradigms of the Russian economy. Bryansk: *RIO BSU*, 169

*Работа поступила  
в редакцию 21.03.2018 г.*

*Принята к публикации  
25.03.2018 г.*

*Ссылка для цитирования:*

Фомичева Т. В., Станкевич А. О. Особенности проверки производственных затрат в зависимости от формы контроля // Бюллетень науки и практики. 2018. Т. 4. №4. С. 429-437. Режим доступа: <http://www.bulletennauki.com/fomicheva> (дата обращения 15.04.2018).

*Cite as (APA):*

Fomicheva, T., & Stankevich, A. (2018). Features verification of production costs depending on the form of control. *Bulletin of Science and Practice*, 4, (4), 429-437