15. Нормы и порядок возмещения расходов при направлении работников предприятий, организаций, учреждений для выпол­нения монтажных, наладочных, строительных работ, на курсы повышения квалификации, а также за подвижной и разъездной характер работы, за производство работ вахтовым методом и полевых работ, за постоянную работу в пути на территории РФ (Постановление Минтруда РФ от 29 июня 1994 г. № 51).

16. Правила об условиях труда советских работников за гра­ницей (Госкомитет СССР по вопросам труда и заработной пла­ты от 25 декабря 1974 г. № 365).

17. Инструкция о составе средств, направляемых на потреб­ление (Госкомстат РФ от 13 октября 1992 г. № 6-3/124).

18. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ (Госстрой России от 30 ноября 1993 г. № 7-14/187, сообщены письмом Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 161).

19. Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат со­циального характера (Госкомстат РФ от 10 июля 1995 г. № 89).

**10.1. Аудит учета затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)**

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.

Учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) основывается на составляемой в установленном порядке первичной документации, которой оформляются все операции по производству и выпуску продукции, работ, услуг.

**В соответствии с п. 7 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ первичные документы, в том числе на бумаж­ных и машиночитаемых носителях информации, должны содер­жать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (формы); код формы; дату составления; содержание хозяйствен­ной операции; измерители хозяйственной операции (в натураль­ном и денежном выражении); наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правиль­ность ее оформления, личные подписи и их расшифровки.**

158

Проверка правильности отнесения затрат на производство и реализацию продукции является одним из наиболее важных вопросов, т.к. себестоимость продукции является одним из оценочных показателей, определяющих качество работы пред­приятия. Величина себестоимости продукции влияет на форми­рование прибыли, фондов и резервов и соответственно налого­обложения.

При проверке правильности включения расходов в себестои­мость продукции (работ, услуг) необходимо установить обосно­ванность разграничения источников возмещения различных рас­ходов (за счет себестоимости, прибыли, фондов или резервов), достоверность отчетных показателей себестоимости продукции, правильность распределения затрат между незавершенным про­изводством и готовой продукцией.

Осуществляя проверку, следует руководствоваться Положением 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, утвержденным Правительством РФ 5 августа 1992 г. № 552 с изменениями и дополнениями от 1 июля 1995 г. № 661.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием **по** следующим элементам:

— материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

— затраты на оплату труда;

— отчисления на социальные нужды;

— амортизация основных фондов;

— прочие затраты.

**При проверке следует обратить особое внимание на:**

**1. Материальные затраты:**

— правильность оценки материальных ценностей, включен­ных в себестоимость продукции (работ, услуг) (смотри раздел «Аудит сохранности и учета производственных запасов»);

— правильность отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения и заготовления материалов в зависимости от при­нятой учетной политики предприятия. При этом следует учиты­вать, что если этот процесс осуществляется с использованием

159

счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «От­клонение в стоимости материалов», то фактическая стоимость при оприходовании списывается вначале в кредит счета 15 по цене приобретения, затем разница между стоимостью матери­альных ценностей исходя из цены приобретения и стоимостью, исчисленной по оптовой (розничной) цене или в учетных (нор­мативных) ценах, списывается со счета 15 на счет 16. Накоплен­ные на счете 16 суммы списываются в дебет счетов затрат на производство или других соответствующих счетов пропорцио­нально стоимости израсходованных в производстве материалов,

учтенных по учетным ценам;

— имели ли место факты списания на себестоимость затрат, не относящихся к материалам, используемым в производстве, а также случаи списания на производственные счета стоимости

**НДС;**

— имеются ли факты включения в себестоимость продукции

(работ, услуг) стоимости сырья, материалов, переданных в цехи, участки и т.п., но фактически не израсходованных в производстве;

— имелись ли случаи отнесения на затраты основной дея­тельности стоимости материалов, использованных при строитель­стве, ремонте, содержании (включая амортизационные отчис­ления) объектов социально-культурного назначения, которые должны быть списаны за счет прибыли, остающейся в распоря­жении предприятия, или других соответствующих источников финансирования. В таком же порядке отражаются затраты, вы­полняемые в порядке оказания помощи другим предприятиям;

— правильность установления норм расходов сырья и мате­риалов в соответствии с уровнем технического состояния и тех­нологии производства продукции;

— правильность оценки и списания возвратных отходов. Воз­вратные отходы оцениваются по цене возможного использова­ния. При этом не относятся к отходам остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха в качестве полноценного материала для производства других видов продукции. Не относится также к отходам попутная (сопряженная) продукция, перечень кото­рой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях

по учету себестоимости продукции;

— обоснованность включения в себестоимость продукции рас­ходов на оплату услуг товарных бирж, включая брокерские ус-

160

луги, на выплату комиссионных вознаграждений посредничес­ким и внешнеэкономическим организациям;

— правомерность списания на себестоимость продукции (ра­бот, услуг) недостачи материальных ценностей на складах и в производстве виновных лиц или во взыскании которых отказа­но судом (смотри раздел «Аудит расчетов с персоналом по про­чим операциям»);

— правильность отражения в учете затрат на тару и упаковку, приобретаемую предприятиями вместе с материальными цен­ностями. При этом следует иметь в виду, что если стоимость тары входит в цену материалов, то фактическую себестоимость материалов необходимо уменьшить на стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом затрат на ее ремонт в части материалов). Если же стоимость тары оп­лачивается покупателями сверх цены материальных ресурсов, то она включается в затраты на их приобретение за вычетом ее стоимости по цене возможного использования;

— правильность списания недостач и потерь в пределах норм естественной убыли. Следует помнить, что с 1997 года отнесе­ние потерь естественной убыли продовольственных товаров на издержки обращения производиться не должно. Сумма этих по­терь покрывается за счет чистой прибыли организации;

— имелись ли случаи отнесения на себестоимость продукции серийного и массового производства затрат на подготовку и ос­воение производства новых видов продукции и технологичес­ких процессов. Эти расходы возмещаются за счет внебюджет­ных фондов финансирования отраслевых и межотраслевых научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и ме­роприятий по освоению новых видов продукции.

**Следует помнить, что не относятся к затратам на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковым расходам) и возмещаются за счет средств, направляемых на фи­нансирование капитальных вложений:**

— затраты на индивидуальное опробование отдельных видов машин и механизмов и на комплексное опробование (вхолос­тую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа;

— затраты на шефмонтаж, осуществляемый заводами-постав­щиками или по их поручению специализированными предпри­ятиями;

— затраты на содержание дирекции строящегося предприятия, а при ее отсутствии — группы технического надзора (затраты на содержание которой предусматриваются в сводных сметных рас­четах стоимости строительства), а также затраты, связанные с приемкой новых предприятий и объектов в эксплуатацию;

— затраты на подготовку кадров для работы на вновь вводи­мом в действие предприятии;

— затраты на устранение недоделок в проектах и строитель­но-монтажных работах, исправление дефектов оборудования по вине заводов-изготовителей, а также повреждений и деформа­ций, полученных при транспортировке до приобъектного скла­да, затраты на ревизию (разборку) оборудования, вызванные дефектами антикоррозийной защиты, и другие аналогичные за­траты производятся за счет предприятий, нарушивших условия поставок и выполнения работ.

Финансирование затрат на создание новых и совершенство­вание применяемых технологий, а также на повышение качест­ва продукции, связанных с проведением научно-исследователь­ских, опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением производства, осущест­вляется за счет внебюджетных фондов финансирования НИОКР и других средств, направляемых на развитие и совершенствова­ние производства. В себестоимость продукции (работ, услуг) эти затраты не включаются.

**Не включаются также в себестоимость продукции:**

— затраты на проведение модернизации производства, а так­же реконструкции объектов основных фондов;

— затраты на мероприятия по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе;

— платежи за превышение предельно допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в природную среду.

**2. Затраты на оплату труда.**

При проверке следует руководствоваться требованиями Ин­струкции о составе фонда заработной платы и выплат социаль­ного характера и Положением о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции. При этом следует обратить внимание на следующее: имеются ли системные положения о порядке

162

выплаты премий за производственные результаты, в том числе вознаграждений по итогам работы за год. В случае отсутствия положений суммы этих выплат не должны относиться на себе­стоимость продукции (работ, услуг) и должны списываться за счет соответствующих источников финансирования (прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, спецфонды и т.п.)1.

Следует помнить, что **в себестоимость продукции не включа­ются** следующие выплаты работникам предприятия в денежной и натуральной формах, а также затраты, связанные с содержа­нием работников:

— премии, выплачиваемые за счет средств специального на­значения и целевых поступлений;

— материальная помощь (в т.ч. безвозмездная материальная помощь работникам для первоначального взноса на коопера­тивное жилищное строительство, на частичное погашение кре­дита, предоставленного на кооперативное и индивидуальное жилищное строительство), беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности;

— оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей, оплата проезда членов семьи работника к месту использования отпуска и обратно (в соответствии с действующим законода­тельством для предприятий, расположенных в районах Крайне­го Севера, приравненных к ним местностях и в отдаленных рай­онах Дальнего Востока);

— надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям и вкладам трудового коллектива пред­приятия, компенсационные выплаты в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов по решени­ям Правительства РФ, "Компенсации удорожания стоимости пи­тания в столовых, буфетах и профилакториях либо предоставле­ние его по льготным ценам или бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий работников в случаях, пред­усмотренных законодательством);

1 Суммы вознаграждения по итогам года включаются в себестоимость про­дукции (работ, услуг) того отчетного периода, в котором они фактически были начислены.

— оплата проезда к месту работы транспортом общего поль­зования, специальными маршрутами, ведомственным транспор­том (за исключением сумм, подлежащих отнесению на себесто­имость продукции (работ, услуг);

— ценовые разницы по продукции (работам, услугам), предо­ставляемой работникам предприятий или отпускаемой подсоб­ными хозяйствами для общественного питания предприятия;

— оплата путевок на лечение и отпуск, экскурсий и путешест­вий, занятий в спортивных секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприя­тий, подписки и товаров для личного потребления работников и другие аналогичные выплаты и затраты, производимые за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;

— другие выплаты, не связанные непосредственно с оплатой труда.

**3. Отчисления на' социальные нужды.**

При проверке необходимо установить правильность начисле­ния обязательных отчислений по установленным законодатель­ством нормам органам Государственного страхования, Пенси­онного фонда, государственного фонда занятости и медицинского Страхования (смотри раздел «Аудит расчетов по социальному страхованию и обеспечению» настоящего пособия).

**4. Амортизация основных фондов.**

При проверке необходимо установить правильность начисле­ния амортизации по основным фондам (смотри раздел «Аудит сохранности учета основных средств» настоящего пособия).

Следует помнить, что в этом элементе затрат отражаются также отчисления от стоимости основных фондов, предостав­ляемых бесплатно предприятиям общественного питания, об­служивающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых предприятиями ме­дицинским учреждениям для организации медпунктов непосред­ственно на территории предприятий.

**5. Прочие затраты.**

К элементу «Прочие затраты» относятся расходы, не вошед­шие в первые четыре элемента состава затрат, а также списание расходов по ремонту основных фондов.

164

К прочим затратам в составе себестоимости продукции (ра­бот, услуг) относятся: налоги; сборы; отчисления в специальные внебюджетные фонды, отчисления в страховые фонды, произ­водимые в соответствии с установленным законодательством по­рядком; платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;

по обязательному страхованию имущества предприятия, учиты­ваемого в составе производственных фондов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствую­щих видов продукции (работ, услуг); вознаграждения за изобре­тения и рационализаторские предложения; платежи по креди­там; оплата работ по сертификации продукции; затраты на командировки, на оформление загранпаспортов; подъемные; пла­та сторонним предприятиям за пожарную и сторожевую охрану;

за подготовку и переподготовку кадров; затраты на организаци­онный набор работников; на гарантийный ремонт и обслужива­ние; оплата услуг связи, вычислительных центров, банков; пла­та за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов; износ по нематериальным активам, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости про­дукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечислен­ным элементам затрат.

В связи с возникающими вопросами о порядке отражения расходов на отдельных статьях затрат остановлюсь на некото­рых из них поподробнее.

Особое внимание при аудите затрат, включаемых в себестои­мость продукции, следует обратить на следующее обстоятельст­во: согласно изменениям и дополнениям, внесенным Постанов­лением Правительства РФ от 1 июля 1995 г. № 661, начиная с 1 января 1995 года затраты, которые ранее включались в себе­стоимость продукции (работ, услуг) в пределах лимитов, норм и нормативов, установленных в соответствии с действующим за­конодательством (на командировки, представительские расхо­ды, расходы на рекламу, расходы на подготовку и переподготовку кадров, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, проценты по кредитам сверх учет­ной ставки Центробанка РФ, проценты по просроченным креди­там), включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по фактически произведенным расходам. Для целей налогообложе­ния вышеуказанные затраты корректируются с учетом утвержден­ных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

165

Иными словами, бухгалтерия предприятия должна вести ана­литический учет вышеуказанных затрат, которые отнесены на себестоимость сверх установленных лимитов, норм и нормати­вов. При составлении расчета по налогу на прибыль налогооб-лагаемая прибыль должна быть увеличена на сумму затрат, спи­санных на себестоимость сверх лимитов, норм и нормативов.

Это положение не распространяется на платежи за превышение предельно допустимых выбросов загрязняющих веществ в окру­жающую среду, которые, как и ранее, относятся за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (после уплаты налогов).

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются **затра­ты на оплату процентов по полученным кредитам банков (за ис­ключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов), процентов за отсрочки оплаты (коммерческие кредиты),** предоставляемые по­ставщиками (производителями работ, услуг) по поставленным товарно-материальным ценностям (выполненным работам, ока­занным услугам).

Для целей налогообложения затраты на оплату процентов по просроченным кредитам не принимаются, а на оплату процен­тов банков принимаются в пределах учетной ставки Центробан­ка РФ, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в рублях), или ставки ЛИБОР, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в иностранной валюте).

**Нормы и нормативы затрат, включаемых в себестоимость про­дукции (работ, услуг).**

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются пред­ставительские расходы, расходы на рекламу, а также на подго­товку и переподготовку кадров на договорной основе с учебны­ми заведениями.

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

К представительским расходам относятся затраты, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда или дру-

166

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

Указанные расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах утвержденных советом (правлением) смет расходов предприятия на отчетный год.

Включение представительских расходов в себестоимость про­дукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправда­тельных первичных документов, в которых должны быть указаны дата, место и программа проведения деловой встречи (приема), приглашенные лица, участники со стороны предприятия, вели­чина расходов.

б) К расходам предприятия на рекламу относятся расходы на издание рекламных изделий, на рекламные мероприятия через средства массовой информации, на изготовление рекламных щитов, указателей, на оформление витрин, выставок-продаж и на проведение иных рекламных мероприятий, связанных с пред­принимательской деятельностью.

в) К расходам на подготовку и переподготовку кадров на до­говорной основе с учебными заведениями относятся затраты, связанные с оплатой предприятиями в соответствии с догово­ром за предоставление учебными заведениями в процессе под­готовки специалистов услуг, не предусмотренных утвержденны­ми учебными программами; за обучение кадров, не прошедших конкурсных экзаменов и принятых на обучение по договору; **за** переподготовку и повышение квалификации кадров.

Указанные затраты подлежат включению в себестоимость про­дукции (работ, услуг) при условии заключения договора с госу­дарственными и негосударственными профессиональными об­разовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), а так­же зарубежными образовательными учреждениями.

Следует помнить, что начиная с 1 января 1995 г. представи­тельские расходы, расходы на рекламу, подготовку, переподго­товку и повышение квалификации кадров на договорной основе с учебными заведениями включаются в себестоимость продук­ции (работ, услуг) в сумме фактически произведенных расхо­дов. Для целей налогообложения произведенные предприятием

167

затраты корректируются с учетом установленных лимитов, норм и нормативов.

Суммы перечисленных расходов включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) без НДС. Сумма НДС отражается в бухгалтерском учете вместе с налогом на приобретение сырья, материалов, топлива, комплектующих и других изделий, исполь­зуемых для нужд уставной деятельности.

г) Как по ранее действующему, так и по новому положению в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты в виде компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей.

Для работников сельских и поселковых Советов, использую­щих личные мотоциклы для служебных поездок, установлена предельная норма компенсации с выплатой ее в порядке, уста­новленном для работников бюджетных учреждений и организа­ций, использующих личные легковые автомобили для служеб­ных поездок.

В размерах компенсации работнику учтено возмещение затрат по эксплуатации используемого для служебных поездок личного легкового автомобиля (сумма износа, затраты на горюче-смазоч­ные материалы, техническое обслуживание и текущий ремонт)1.

Размер компенсации за использование для служебных поез­док личного легкового автомобиля иностранных марок зависит от того, к какому классу автомобилей по своим техническим параметрам может быть приравнен этот автомобиль.

**Учет затрат на транспортные расходы.**

Практика бухгалтерского учета и налогообложения ставит пе­ред руководителями предприятий много сложных проблем, тре­бующих творческого подхода в правильном документальном оформлении отдельных хозяйственных операций и составлении налоговых расчетов по ним. К числу подобных «камней пре-

' Основанием для выплаты компенсации работникам, использующим лег­ковые автомобили для служебных поездок, является приказ руководителя пред­приятия, в котором предусматриваются размеры этой компенсации. Для полу­чения компенсации работники представляют в бухгалтерию предприятия копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном по­рядке.

Работнику, использующему личный автомобиль для служебных поездок по доверенности собственника автомобиля, компенсация выплачивается в порядке, аналогичном указанному.

168

ткновения» относится и правильное оформление транспортных

расходов.

Многие организации списывают фактически израсходован­ное горючее на основании авансового отчета водителя непосред­ственно в дебет счета 20 «Основное производство», не обращая

внимания на следующее:

1. Далеко не все транспортные расходы могут быть отнесены

на себестоимость продукции, работ, услуг. Например, неправо­мерно отнесение на себестоимость продукции (работ, услуг) транспортных расходов, связанных с обслуживанием объектов, содержание которых осуществляется за счет прибыли предпри­ятия или средств спецфондов. К ним, в частности, относятся транспортные расходы по обслуживанию баз отдыха, учрежде­ний здравоохранения, детских дошкольных учреждений и дру­гих объектов, деятельность которых не является основной **для** предприятий, имеющих указанные объекты на балансе.

Затраты на горючее для транспорта, обслуживающего деятель­ность таких объектов, вне зависимости от характера операций (снабжение топливом или продуктами питания пищеблока, до­ставка отдыхающих и т.д.), должны отражаться бухгалтерией предприятия-балансодержателя по дебету счета 81 «Использо­вание прибыли» и кредиту счета 10 «Материалы».

2. Но даже и в тех случаях, когда транспортные расходы свя­заны с обслуживанием производственного процесса, они не всег­да могут включаться в себестоимость продукции (работ, услуг).

В частности, на себестоимость продукции (услуг) могут отно­ситься транспортные расходы (проездные билеты) тех лиц, ко­торые по служебным обязанностям имеют частые разъезды (на­пример, кассиры, курьеры, экспедиторы, работники городского хозяйства: электрических, водопроводных и канализационных сетей, связи и др.), если они на время выполнения служебных обязанностей не обеспечиваются специальным транспортом (Постановление СМ РСФСР от 4 мая 1963 г.) (при наличии маршрутных листов, Подтверждающих факт расхода). В иных случаях оплата, например, проездных билетов другим работни­кам должна осуществляться за счет прибыли, остающейся в рас­поряжении предприятия.

Равным образом транспортные расходы по доставке рабочих и служащих на работу относятся на себестоимость только в том случае, если нет общественного транспорта или он не ходит по каким-то объективным причинам (например, ночное время).

169

В остальных случаях оплата автобуса для доставки рабочих и служащих на работу производится за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Транспортные расходы, относимые на себестоимость продук­ции, связанные с приемом представителей других фирм, должны иметь тщательное документальное подтверждение. То есть долж­ны быть оформлены распоряжения (приказы) администрации, на основании которых осуществляется прием этих представителей. Лицу, назначенному администрацией для сопровождения участ­ников переговоров (заседания правления), рекомендуется прило­жить к авансовому отчету акт о произведенных транспортных рас­ходах с указанием в нем даты поездки, названия маршрута, номера машины и стоимости проезда. В том случае, когда представители другого предприятия (члены правления) перевозятся автотранс­портом, находящимся на балансе принимающего предприятия, основанием для списания транспортных расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) являются путевые листы и авансовый отчет ответственного лица.

Следует отметить, что в практике аудита часто встречаются случаи, когда полученные под отчет наличные деньги на приоб­ретение бензина списываются на себестоимость продукции (ра­бот, услуг) без подтверждающих документов. В этом случае спи­сание расходов на приобретение бензина должно производиться на основании путевых листов в соответствии с установленными нормами в зависимости от величины пробега.

**Плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану.**

К данной статье относятся расходы на оплату труда работни­кам ведомственной охраны, включая военизированную и про­фессиональную пожарную охрану, в тех случаях, когда органи­зациям в установленном порядке предоставлено право иметь ведомственную охрану.

Кроме того, подлежат также отнесению:

— отчисления на государственное социальное и медицинское страхование работников ведомственной охраны, включая вое­низированную, сторожевую и профессиональную охрану;

— канцелярские, почтово-телеграфные и другие прочие рас­ходы на содержание ведомственной охраны;

— расходы на оплату вневедомственной охраны, предостав­ляемой органами внутренних дел, пожарной охраны, осущеет-

170

вляемой органами внутренних дел, а также охраны, предостав­ляемой в порядке оказания услуг другими предприятиями и ор­ганизациями;

— расходы на содержание и износ противопожарного инвен­таря, оборудования и спецодежды;

— амортизационные отчисления, расходы на проведение всех видов ремонтов (отчисления в ремонтный фонд) и содержание караульных помещений и пожарных депо (гаражей), включая оплату труда (с отчислениями на государственное социальное и медицинское страхование) уборщиц и других рабочих, обслу­живающих эти помещения.

**Затраты на организованный набор работников.**

Предусмотренные законодательством затраты, связанные с набором рабочей силы, включают следующие расходы: возме­щение работникам расходов по проведению работы, связанной с набором рабочей силы; оплата выпускникам средних профес­сионально-технических училищ и молодым специалистам, окон­чившим высшее или среднее специальное учебное заведение, проезда к месту работы, а также отпуска перед началом работы;

другие расходы, непосредственно производимые по набору ра­бочей силы.

**Затраты на подготовку и освоение производства.**

Название самой статьи затрат говорит о том, что в нее вклю­чаются все расходы, которые связаны с подготовкой и освоени­ем производства.

В добывающих отраслях в эту статью относятся затраты по подготовительным работам. К ним относятся: разведка место­рождений, очистка территорий в зоне открытых горных работ, площадок для хранения плодородного слоя почвы, используе­мого при последующей рекультивации земель, устройство вре­менных подъездных путей и дорог для вывоза добываемого сы­рья, другие виды работ.

К затратам на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы) относятся: проверка готовности новых предприятий, производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация) с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой обо­рудования.

171

Включению в данную статью подлежат: затраты на подготов­ку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства; затраты капитального характера, связанные с совершенствованием технологии и ор­ганизации производства, а также с улучшением качества про­дукции, повышения ее надежности и долговечности, других эксплуатационных свойств, осуществляемыми в ходе производ­ственного процесса.

**Затраты на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности.**

Эта статья является одной из важных статей прочих расходов, т.к. аккумулирует все затраты предприятий, объединений и ор­ганизаций по обеспечению на производстве нормальных усло­вий труда и техники безопасности:

— устройство и содержание ограждений машин и движущих­ся частей, люков, отверстий, сигнализаций и прочих видов уст­ройств некапитального характера, обеспечивающих технику без­опасности;

— устройство и содержание дезинфекционных камер, умы­вальников, душевых комнат, бань и прачечных на производстве (где предоставление этих услуг работающим связано с особен­ностями производства и предусмотрено коллективным догово­ром);

— оборудование рабочих мест специальными устройствами (некапитального характера), обеспечение специальной одеждой, обувью, защитными приспособлениями и в случаях, предусмот­ренных законодательством, — специальным питанием;

— содержание установок по газированию воды, льдоустано-**вок,** сушилок, комнат отдыха;

— создание других необходимых условий, предусмотренных специальными требованиями, а также приобретение справоч­ников и плакатов по охране труда, организации докладов, лек­ций по технике безопасности.

**Прочие расходы, предусмотренные положением о составе за­трат, относимых на себестоимость продукции:**

— содержание работников аппарата управления предприятия и его структурных подразделений (цехов, участков, отделов и т.п.). К ним относятся расходы на оплату труда административ-

172

но-хозяйственного персонала (руководителей, специалистов и других работников, относящихся к служащим, работников эко­номических лабораторий и лабораторий по научной организа­ции труда, старших производителей работ, производителей ра­бот, мастеров, участковых механиков, рабочих по осуществлению хозяйственного обслуживания и др.);

— материально-техническое и транспортное обслуживание работников аппарата управления (оплата труда работников, об­служивающих легковой автотранспорт, отчисления на государ­ственное социальное и медицинское страхование этих работни­ков); стоимость горючего, смазочных и других материалов, износа и ремонта автомобильной резины, техобслуживания автотранс­порта; расходы на содержание гаражей, арендная плата за гара­жи и места стоянки автомобилей; амортизационные отчисления и расходы на все виды ремонта автомобилей и зданий гаражей, расходы на наем служебных легковых автомобилей; расходы, связанные с оплатой затрат работников административно-хозяй­ственного персонала, включая работников по обслуживанию служебного легкового автотранспорта, на переезд, а также свя­занные с оплатой им подъемных в соответствии с действующим законодательством.

**При проверке необходимо также обратить внимание на сле­дующее:**

— с 1 января 1996 г. на себестоимость продукции (работ, ус­луг) относятся затраты на создание страховых фондов (резервов) в пределах норм, установленных законодательством РФ (1% объе­ма реализуемой продукции (работ, услуг), для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий аварий, пожаров, стихийных бедствий, экологических катастроф и других чрезвычайных ситуаций, а также для страхования имущества орга­низаций, жизни работников и гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц.

К затратам по созданию страховых фондов, которые включа­ются в себестоимость продукции (работ, услуг)), относятся: стра­хование имущества; страхование гражданской ответственности организаций — источников повышенной опасности; страхова­ние гражданской ответственности перевозчиков, страхование профессиональной ответственности; страхование от несчастных случаев и болезней; добровольное медицинское страхование;

173

— суммы амортизационных отчислений, начисленных уско­ренным методом в порядке, установленном законодательством РФ, в случае нецелевого использования в себестоимость про­дукции (работ, услуг) не включаются. Из вышеуказанного сле­дует, что предприятия должны вести раздельно учет начисления амортизационных отчислений, начисленных в общем порядке и начисленных ускоренным методом. Таким же образом должен вестись учет использования амортизационных отчислений. В связи с этим возникает естественный вопрос: что считать целе­вым использованием амортизационных отчислений?

Учитывая, что амортизационные отчисления на полное вос­становление основных средств представляют собой источник простого воспроизводства основных средств, можно сделать вывод: целевым использованием можно считать использование амортизационных отчислений в качестве источника финан­сирования долгосрочных инвестиций в основные средства (капитальное строительство, приобретение отдельных объек­тов основных средств, погашение кредитов банков, получен­ных на капитальное строительство и приобретение основных средств).

Следует помнить, что если в результате аудита выявится нецеле­вое расходование амортизационных отчислений, начисленных ус­коренным методом, это не означает, что в бухгалтерском учете на эту сумму необходимо произвести записи по увеличению балансо­вой прибыли. При составлении расчета по налогу на прибыль на эту сумму должна быть увеличена налогооблагаемая прибыль (без дополнительных записей в бухгалтерском учете);

— затраты на проведение всех видов ремонтов (текущих, сред­них, капитальных) основных фондов включаются в себестои­мость продукции (работ, услуг) по соответствующим элементам затрат (материальным затратам на оплату труда и др.), кроме ремонтного фонда. Если учетной политикой предприятия пред­усмотрено создание резервов на ремонт и ремонтного фонда, то эти затраты (определяемые исходя из стоимости основных фон­дов и нормативов отчислений) отражаются в составе элемента «прочие затраты».

— затраты, связанные с ревизией или аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности предприятия, проводи­мой по инициативе одного из участников этого предприятия, не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг);

174

— отчисления на государственное социальное страхование и пенсионное обеспечение, в государственный фонд занятости населения, отчисления на обязательное медицинское страхова­ние от расходов на оплату труда работников предприятия, занятых в непроизводственной сфере (работников жилищно-ком-муналь-ного хозяйства, детских дошкольных, медицинских, оздорови­тельных учреждений и т.д.), должны включаться в смету расхо­дов на содержание хозяйств, учреждений непроизводственной сферы, финансируемых за счет соответствующих источников:

прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, платежей квартиросъемщиков, взносов родителей на содержание ребенка в детском саду и т.п.;

— отчисления в негосударственные пенсионные фонды в се­бестоимость продукции (работ, услуг) не включаются и могут осуществляться за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия1;

— плата за аренду в случае аренды основных средств у физи­ческого лица относится на себестоимость лишь в случае, если арендодатель (физическое лицо) зарегистрирован как предпри­ниматель, получающий доход от сдачи имущества в аренду.

При несоблюдении вышеназванных условий расходы по аренде отдельных объектов основных фондов, арендуемых у частного лица, подлежат отнесению на прибыль, остающуюся в распоря­жении предприятия (основание — письмо Госналогслужбы РФ от 25 января 1993 г. № 11-13/1929).

Однако этот вопрос является не бесспорным, т.к. действую­щим гражданским законодательством эта норма не предусмот­рена.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включают­ся в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного пе­риода, к которому они относятся, независимо от времени опла­ты предварительной (арендная плата и т.п.) или последующей (оплата отпусков работников, выплата вознаграждения за вы­слугу лет, по итогам года и др.). Отдельные виды затрат (затраты на подготовку и освоение производства, возмещение износа спе­циальных инструментов и приспособлений и т.п.), в отношении

' Не подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг) упла­ченные штрафы и пени за нарушение налогового законодательства, а также за нарушение законодательства по платежам в пенсионный фонд, фонд социаль­ного и медицинского страхования, во внебюджетные фонды.

175

которых нельзя точно установить, к какому калькуляционно­му периоду они относятся, а также затраты сезонных отраслей промышленности включаются в затраты на производство в смет-но-норматизованном порядке, определяемом в отраслевых ме­тодических рекомендациях по планированию, учету и кальку­лированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Непроизводительные затраты отражаются в учете в том отчет­ном месяце, в котором они выявлены.

Затраты, произведенные предприятием в иностранной валю­те и подлежащие включению в себестоимость продукции (ра­бот, услуг), отражаются в валюте, действующей на территории РФ, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной ва­люты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операций.

**10.2. Аудит калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)**

Расходы, связанные с производством и реализацией продук­ции (работ, услуг), при планировании, учете и калькулировании себестоимости группируются по следующим статьям затрат:

а) сырье и материалы;

б) возвратные отходы (вычитаются);

в) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производст­венного характера сторонних предприятий и организаций;

г) топливо и энергия на технологические цели;

д) заработная плата производственных рабочих;

е) отчисления на социальные нужды;

ж) расходы на подготовку и освоение производства;

з) общепроизводственные расходы;

и) общехозяйственные расходы;

к) потери от брака;

л) прочие производственные расходы;

м) коммерческие расходы.

Итог первых статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех статей — полную себестоимость продук­ции.

Министерства (ведомства) могут вносить изменения в приве­денную типовую номенклатуру статей затрат на производство с

176

учетом особенностей в технике, технологии и организации про­изводства.

Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продук­ции (работ) и всей товарной продукции называется калькуля­цией.

Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную каль­куляции.

***Плановые калькуляции*** определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использова­ния оборудования и норм расходов по организации обслужива­ния производства. Разновидностью плановых являются сметные калькуляции, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

***Нормативные калькуляции*** составляются 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, как пра­вило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую каль­куляцию, а в конце года — наоборот, ниже.

***Отчетные или фактические калькуляции*** составляются по дан­ным бухгалтерского учета фактических затрат на производство продукции (работ) и отражают фактическую себестоимость про­изведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включаются и неплановые непроиз­водительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Выбор метода калькулирования себесто­имости продукции (работ) определяется типом производства, его сложностью, наличием незавершенного строительства, длитель­ностью производственного цикла, номенклатурой вырабатывае­мой продукции.

На предприятиях промышленности применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

**При проверке необходимо установить:**

— правильность классификации затрат на производство про­дукции (работ). Различают:

— по экономической роли в процессе производства — основ­ные и накладные;

'— по составу — одноэлементные и комплексные;

— по способу включения в себестоимость продукции — пря­мые и косвенные;

— по отношению к объему производства — условно-перемен­ные и условно-постоянные;

— по периодичности возникновения — текущие и единовре­менные;

— по участию в процессе производства — производственные и коммерческие;

— по эффективности — производительные и непроизводи­тельные;

— правильность учета 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 (независимо от формы собственности предприятия);

— правильность учета и списания (распределения):

а) материальных затрат;

б) затрат на оплату труда, резерва на отпуска, отчислений ор­ганам социального страхования;

в) расходов на подготовку и освоение производства;

г) расходов по обслуживанию производства и управлению;

д) непроизводительных расходов;

е) общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

ж) потерь от брака;

з) потерь от простоев;

и) незавершенного производства;

к) затрат на производство и калькулирование **себестоимости** работ и услуг вспомогательных производств;

л) резервов предстоящих расходов и платежей, расходов буду­щих периодов;

178

— правильность ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство;

— правильность применения методов учета затрат и кальку­лирования себестоимости продукции;

— правильность составления бухгалтерских проводок по уче­ту затрат на производство;

— соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым счетам 20 «Основное производство», 21 «Полу­фабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Об­щехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Об­служивающие производства и хозяйства», 30 «Некапитальные работы» записям в главной книге и балансе.