

Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого»

Институт промышленного менеджмента, экономики и торговли
Высшая школа маркетинга и малого предпринимательства
Кафедра предпринимательства

Работа допущена к защите
И. о. зав. кафедрой
_____ Д. А. Гаранин
«___» _____ 2016 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

**Тема: Особенности учета затрат на производство и
калькулирования себестоимости продукции на предприятиях
электротехнической промышленности
(на примере ООО «Сименс ЭП»)**

Направление: 38.03.01 – Экономика

Профиль: 38.03.01.05 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Выполнил студент группы в43707/20 _____ Е. В. Розина

Руководитель к.э.н., доцент _____ Н. В. Неелова

Санкт-Петербург
2016

Розина Е. В. Особенности учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях электротехнической промышленности (на примере ООО «Сименс ЭП»): Бакалаврская работа. – СПб.:СПбПУ, 2016. – 58с., табл. - 16, прил. - 2, библиогр. – 16 назв.

СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ, ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ, АУДИТ ЗАТРАТ

В бакалаврской работе приведена общая характеристика ООО «Сименс ЭП», его производственная структура, структура органов управления, проанализированы технико-экономические и финансовые показатели, рассмотрена организация бухгалтерского учета и налогообложения, проведен анализ производственных затрат ООО. Проанализирована нормативно-правовая база бухгалтерского и налогового учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Выявлены различия бухгалтерского и налогового учета производственных затрат, постоянные и временные различия. Проведен сравнительный анализ учета незавершенного производства и готовой продукции по российским и международным стандартам.

Содержание

ВВЕДЕНИЕ	4
1. АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ.....	6
1.1. Общая характеристика ООО «Сименс ЭП»	6
1.2. Производственная структура	7
1.3. Структура и функции управления органов управления.....	9
1.4. Техничко-экономические и финансовые показатели и их анализ	10
1.5. Организация бухгалтерского учета и налогообложения	17
1.6. Техничко-экономическая характеристика и анализ производственных затрат ООО «Сименс ЭП»	21
2. НОРМАТИВНО - ПРАВОВАЯ БАЗА БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ	27
3. ПРОЕКТНАЯ ЧАСТЬ	30
3.1. Состав производственных затрат, включаемых в себестоимость продукции в бухгалтерском и налоговом учете на предприятиях электротехнической промышленности	30
3.2. Деление затрат на прямые и косвенные, база их распределения.....	35
3.3. Расчет себестоимости готовой продукции, полуфабрикатов и незавершенного производства, методы калькулирования	37
3.4. Выявление различий бухгалтерского и налогового учета производственных затрат, постоянные и временные разницы.....	40
3.5. Сравнительный анализ учета незавершенного производства и готовой продукции по российским и международным стандартам.....	44
3.6. Порядок проведения аудита затрат на производство	46
3.7. Рекомендации по совершенствованию калькулирования себестоимости для ООО «Сименс ЭП».....	49
4. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ПРЕДЛАГАЕМЫХ РЕКОМЕНДАЦИЙ	52
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	54
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	56
Приложение А. Отчет о финансовых результатах ООО «Сименс ЭП» за 2014, 2013 и 2012 года.....	59
Приложение Б. Бухгалтерский баланс ООО «Сименс ЭП» за 2014, 2013 и 2012 года	60

ВВЕДЕНИЕ

Продукция предприятий электротехнической промышленности необходима для развития таких отраслей как: транспортный комплекс, оборонная промышленность, агропромышленный комплекс, топливно-энергетический комплекс, коммунальное хозяйство и другие отрасли. Вследствие чего продукция данной отрасли промышленности в ближайшем будущем не может потерять своей востребованности.

Информация о затратах на производство продукции и о себестоимости данной продукции необходима, в первую очередь, для эффективного управления ресурсами организации в ходе производства продукции и в ходе последующей её реализации. Внешние пользователи так же заинтересованы в получении подобной информации для достижения иных своих целей. Например, организации, которые напрямую покупают у производителя продукцию, заинтересованы в том, чтобы заказанная или купленная продукция была произведена и доставлена в срок для того, чтобы не понести убытки в связи с потерей уплаченных денег или в связи с сорванными сроками производства. Для работников организации необходима более подробная информация о затратах на производство продукции и о себестоимости данной продукции, так как они не только должны иметь представление об эффективности использования ресурсов, но и должны ими эффективно управлять.

Вследствие чего тема учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на предприятиях электротехнической промышленности не может потерять своей актуальности в ближайшей перспективе.

Целью данной работы является исследование процесса формирования информации о затратах на производство и калькулирования себестоимости продукции и способов проверки качества данной информации.

Для достижения заданной цели ставятся следующие задачи:

- изучение теоретических основ построения системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- анализ нормативных документов по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции;
- обзор возможных способов построения системы учета затрат на производство;
- изучение действующей системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на примере организации электротехнической промышленности;

- изучение вопросов, связанных с проведением аудита затрат на производство продукции, на некоторых его этапах, с использованием практического материала.

При написании выпускной квалификационной работы использованы первичные документы, учетные регистры и бухгалтерская финансовая отчетность организации за 2014 год.

1. АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

1.1. Общая характеристика ООО «Сименс ЭП»

В 2006 году ЗАО «Росэлектропром Холдинг» и АО «Siemens AG» создали совместное предприятие ООО «Сименс Электропривод». На момент создания предприятия доля каждого учредителя в уставном капитале организации составляла 50%. Целью создания предприятия являлось производство высоковольтных моторов и преобразователей для рынка России.

В 2010 году АО «Siemens AG» расширил свое участие в уставном капитале ООО «Сименс Электропривод» до 65% и проинвестировал совместно с ЗАО «РЭП Холдингом» создание инфраструктуры и производственных площадей с целью основания единого предприятия по производству электродвигателей и преобразователей частоты. В октябре того же года на заводе запущена линия по производству мощных электродвигателей.

Преобразование завода в современную производственную площадку под управлением «Сименс» нацелено на углубление локализации технологий концерна в России. С одной стороны, речь идет о локальном производстве высокотехнологичной продукции для российской нефтегазовой отрасли, в частности, для таких проектов, как нефтепровод ВСТО-1 и ВСТО-2. С другой стороны, завод становится локальным поставщиком для российских производств «Сименс» в области железнодорожного машиностроения. Так, электродвигатели изготовления «Сименс Электропривод» используются при строительстве электропоездов Desiro RUS и грузовых локомотивов в Верхней Пышме.

В настоящее время организация осуществляет свою работу в двух направлениях деятельности:

1) производственная деятельность:

- производство электродвигателей, генераторов и трансформаторов;
- производство электрической распределительной и регулирующей аппаратуры;
- предоставление услуг по монтажу, ремонту, техническому обслуживанию электродвигателей, генераторов, трансформаторов, электрической распределительной и регулирующей аппаратуры;

2) торговая деятельность:

- оптовая торговля машинами, приборами, оборудованием общепромышленного и специального назначения производства фирмы «Сименс».

Компания производит следующие виды продукции:

- электродвигатели H-compact;
- электродвигатели H-compact PLUS;
- электродвигатели H-Modyn;
- электродвигатели HSHV;
- преобразователи SINAMICS GM/SM150;
- преобразователи SINAMICS V50;
- преобразователи Perfect Harmony;
- тяговые электродвигатели;
- тяговые преобразователи;
- и др.

ООО «Сименс Электропривод» является головным центром «Сименс» в России по сервисному обслуживанию мощных двигателей. В задачи предприятия входит развитие сети российских поставщиков, в том числе для нужд всего глобального концерна.

1.2. Производственная структура

Особенности технологического процесса производства в организации позволяют отнести его к сложному типу производства. Организация производит неоднородную продукцию. Технологический процесс производства предполагает обработку сырья последовательно от одного этапа производства до другого и предполагает постоянное наличие значительного объема незавершенного производства, величину которого нельзя не принять во внимание при исчислении себестоимости продукции. Сложность технологического процесса производства отражена в организационной структуре предприятия, так в состав производственного отдела входят несколько самостоятельных подразделений. Организация производит продукцию только при наличии договора, подтверждающего наличие заказа со стороны покупателя продукции. На основании договора может быть открыто несколько заказов. К концу 2014 года на предприятии было организовано только единичное производство продукции, серийное производство было запущено в последующих годах.

Производственная структура организации выделяет следующие подразделения, представленные в таблице 1.

Таблица 1 – Состав и производственная структура организации

Наименование подразделения	Вид деятельности	Численность работников
Основное подразделение		
Бюро подготовки производства	Организация и разработка новых видов продукции	Состоит из 10 человек
Бюро производственного планирования	Организация бесперебойной работы предприятия	Состоит из 5 человек
Инструментальная кладовая производства	Обеспечение предприятия необходимыми инструментами для производства	Состоит из 3 человек
Служба эксплуатации	Организация безопасной эксплуатации электроустановок	Состоит из 7 человек
Охрана труда	Обеспечение безопасных условий труда, проведение инструктажа по технике безопасности на рабочем месте	Состоит из 3 человек
Инженерный центр	Проектирование, реконструкция, техническое перевооружение, обслуживание и ремонт оборудования	Состоит из 20 человек
Вспомогательные подразделения		
Отдел закупок	Обеспечение производства необходимыми материалами, своевременная поставка оборудования	Состоит из 8 человек
Бюро международных перевозок и таможенного оформления	Оформление таможенных документов, разработка международных поставок	Состоит из 4 человек
Группа сопровождения ERP систем	Обучение и сопровождение сотрудников в программе SAP R3	Состоит из 2 человек
Отдел управления заказами	Обработка данных о необходимых материалах для бесперебойной работы предприятия	Состоит из 5 человек

Продолжение таблицы 1

Наименование подразделения	Вид деятельности	Численность работников
Служба диспетчеризации и планирования	Комплексная автоматизация технологических процессов. Разработка система диспетчеризации на базе современных контроллеров	Состоит из 10 человек
Служба качества	Обеспечение постоянного качества выпускаемой продукции	Состоит из 4 человек
Обслуживающие подразделения		
Центральный склад	Хранение готовой продукции, покупных материалов	Состоит из 5 человек
Другие подразделения		
Администрация	Руководство фирмы, аппарат управления	Состоит из 15 человек
Отдел учета, финансов и контроля	Организация и ведение бухгалтерского и налогового учета, формирование и контроль выполнения плана	Состоит из 18 человек
Отдел кадров	Подбор квалифицированных сотрудников, организация проведения повышения квалификации	Состоит из 7 человек

1.3. Структура и функции управления органов управления

Управление текущей деятельностью Общества осуществляется единоличным исполнительным органом – Генеральным директором и коллегиальным исполнительным органом – правлением. Эти органы подотчетны Общему собранию участников и Совету директоров. Совокупность возникающих на данном предприятии взаимосвязей и взаимоотношений между подразделениями в процессе управления представляют собой линейный тип организационной структуры. Основой функционирования организационной структуры организации составляет сосредоточение части функций управления у генерального

директора при прямом подчинении ему управляющего персонала всех подразделений.

Деятельность по ведению бухгалтерского учета в организации осуществляется структурным подразделением бухгалтерия (в составе отдела учета, финансов и контроля), возглавляемой главным бухгалтером.

Бухгалтерский учет в Компании организован по централизованной форме. Все работы по систематизации информации, текущему обобщению и составлению бухгалтерских отчетов сосредоточены в центральной бухгалтерии. В то же время, сотрудники других отделов принимают участие в формировании многих первичных документов, применяемых для отражения хозяйственных операций, а также выполняют проводки в системе, которые проверяются и контролируются бухгалтерией.

Состав Совета директоров и исполнительных органов ООО представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Состав Совета директоров и исполнительных органов Общества

ФИО	Должность
Г-жа Неймеровец	Член Совета директоров
Г-жа Червоненко	Член Совета директоров
Брандес Юрген	Председатель Совета директоров
Г-н Лисс	Член Совета директоров
Г-н Виссер	Член Совета директоров
Коваленко С. В.	Генеральный директор – Председатель Правления
Хагеманн М.	Коммерческий директор – первый заместитель Генерального директора, член Правления

1.4. Техничко-экономические и финансовые показатели и их анализ

Основные финансовые показатели деятельности Общества представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Основные финансовые результаты деятельности ООО «Сименс ЭП»

Показатели	Обозначение	Фактическое значение				
		2012	2013		2014	
		Абсолютная величина тыс. руб.	Абсолютная величина тыс. руб.	Темп роста, %	Абсолютная величина тыс. руб.	Темп роста, %
Выручка	В	1 742 536	3 996 179	229,33	3 050 871	76,34
Себестоимость продаж	С	(1682484)	(3575680)	212,52	(2580966)	72,18
Валовая прибыль	ВП=В-С	60 052	420 499	700,22	469 905	111,75
Коммерческие расходы	КР	(3 041)	(6 967)	229,10	(803)	11,53
Управленческие расходы	УР	(345 990)	(296 382)	85,66	(343 717)	115,97
Прибыль (убыток) от продаж	ПП=ВП-КР-УР	(288 979)	117 150		125 385	107,03
Сальдо прочих доходов и расходов	-	(137 544)	(175 844)	127,85	(666 205)	378,86
Прибыль (убыток) до налогообложения	ПН	(426 523)	(58 694)	13,76	(540 820)	921,42
Текущий налог на прибыль,	ТНП	(0)	(0)	0,00	(0)	0,00
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	ПНО, ПНА	9 700	7 024	72,41	24 158	343,94
Изменение отложенных налоговых обязательств (погашено-начислено)	Δ ОНО	(2 962)	0	0,00	0	0,00
Изменение отложенных налоговых активов (начислено-погашено)	Δ ОНА	72 643	4 715	6,49	84 006	1 781,68
Прочее	ПР	5 676	0	0,00	(186 617)	0,00
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	ЧП	(351 166)	(53 979)	15,37	(619 273)	1 147,25

В данной таблице видно, что с 2012 года организация получала убыток от деятельности. В 2013 году по итогам деятельности ООО

«Сименс ЭП» сократил величину чистого убытка на 15%, однако, в 2014 году эта величина увеличилась в 2 раза, по сравнению с 2012 годом. Это связано с тем, что выручка уменьшилась в связи с уменьшением количества заказов на электродвигатели, также увеличились расходы организации.

В таблице 4 представлен расчет основных технико-экономических показателей организации.

В результате проделанных расчетов можно сделать вывод, что показатели в 2014 году улучшились, по сравнению с 2012 годом, но все еще очень малы, для выхода из кризисного состояния.

Основными способами выхода из неустойчивого и кризисного состояний будут пополнение источников формирования запасов, увеличение доли собственных средств, оптимизация их структуры. Для обеспечения финансовой устойчивости предприятия в условиях рынка требуется стабильное получение выручки в достаточных размерах, чтобы после выполнения всех обязательств у него оставалась прибыль, позволяющая развивать производство.

Расчет финансовых показателей представлен в таблице 5.

У ООО «Сименс ЭП» коэффициент абсолютной ликвидности находится в пределах нормативного значения, но немного превышает его. Необходимо оценить возможность восстановления платежеспособности предприятия. Для принятия решения о реальной возможности ее восстановления нужно, чтобы отношение рассчитанного коэффициента текущей ликвидности к его установленному значению, равному двум, было больше единицы.

Рентабельность - это соотношение прибыли к общему объему заработка от реализации произведенной продукции. Отрицательная рентабельность - показатель убыточности производства на каждый рубль, вложенный в себестоимость.

Чтобы избавиться от убыточности, надо производить анализ показателей рентабельности на каждую продукцию, грамотно производить управление ассортиментом. Положительный результат для предприятия в целом может дать оптимизация ассортимента.

Таблица 4 – Основные технико-экономические показатели ООО «Сименс ЭП»

Показатели	Обозначение	Ед. изм.	Источник данных или формула	Значение показателей					
				2012	2013		2014		
				Абсолютная величина, тыс. руб.	Абсолютная величина, тыс. руб.	Темп роста, %	Расчет	Абсолютная величина, тыс. руб.	Темп роста, %
Уставный капитал	УК	тыс. руб.	1310	1 537 073	1 537 073	100,00	-	1 537 073	100,00
Валюта баланса	ВБ	тыс. руб.	1600/ 1700	3 098 752	3 088 888	99,68	-	3 957 327	128,11
Внеоборотные активы	ВА	тыс. руб.	1100	1 251 811	1 305 355	104,28	-	1 224 297	93,79
Оборотные активы	ОА	тыс. руб.	1200	1 846 941	1 783 533	96,57	-	2 733 030	153,24
Запасы	З	тыс. руб.	1210	997 288	983 952	98,66	-	1 678 666	170,60
Денежные средства	ДС	тыс. руб.	1250	19 729	74 124	375,71	-	188 853	254,78
Краткосрочные финансовые вложения	КФВ	тыс. руб.	1240	0	0	0,00	-	0	0,00
Дебиторская задолженность	ДЗ	тыс. руб.	1230	802 612	700 310	87,25	-	834 671	119,19
Краткосрочные обязательства	КО	тыс. руб.	1500	1 876 171	960 679	51,20	-	3 348 934	348,60
Долгосрочные обязательства	ДО	тыс. руб.	1400	0	959 608	0,00	-	59 064	6,16
Собственные средства	СС	тыс. руб.	1300	1 222 581	1 168 601	95,58	-	549 329	47,01
Заемные средства	ЗС	тыс. руб.	(1400+ 1500)	1 876 171	1 920 287	102,35	-	3 407 998	177,47

Продолжение таблицы 4

Показатели	Обозначение	Ед. изм.	Источник данных или формула	Значение показателей					
				2012	2013		2014		
				Абсолютная величина	Абсолютная величина	Темп роста, %	Расчет	Абсолютная величина	Темп роста, %
Среднегодовая величина собственного капитала	СК	тыс. руб.	$0,5*(СКн+СКк)$	1 537 073	1 537 073	100,00	$0,5*(1168601+549329)$	1 537 073	100,00
Среднегодовая стоимость активов	А	тыс. руб.	$0,5*(Ан+Ак)$	3 065 026	3 093 820	100,94	$0,5*(3088888+3957327)$	3 523 108	113,88
Среднегодовая стоимость оборотных активов	ОА	тыс. руб.	$0,5*(ОАн+ОАк)$	1 928 011	1 815 237	94,15	$0,5*(1783533+2733030)$	2 258 282	124,41
Среднегодовая стоимость основных средств	ОС	тыс. руб.	$0,5*(ОСн+ОСк)$	1 039 828	1 110 039	106,75	$0,5*(1116132+1197091)$	1 156 612	104,20
Среднесписочная численность работников	Ч	чел.	-	213	186	87,32	-	207	111,29
Среднемесячная заработная плата одного работника	ЗП	тыс. руб./чел.	-	10,4	19,1	184,46	$325448 / 207 * 12$	18,9	98,46
Выручка в ценах базисного 2012 года	Вб	тыс. руб.		1 742 536	3 766 427	216,15	$3050871 / (1,066*1,061)$	2 697 437	71,62

Продолжение таблицы 4

Показатели	Обозначение	Ед. изм.	Источник данных или формула	Значение показателей					
				2012	2013		2014		
				Абсолютная величина, тыс. руб.	Абсолютная величина, тыс. руб.	Темп роста, %	Расчет	Абсолютная величина, тыс. руб.	Темп роста, %
Показатели эффективности использования производственного потенциала									
Фондоотдача	ФО	руб./руб.	Вб/ОС	2	3,82	227,93	2697437/1156612	2,98	0,78
Среднегодовая выработка на одного работника (производительность труда)	ВР	тыс. руб./чел.	Вб/Ч	8 181	22 795	278,64	2697/207	16 669,63	73,13
Прибыль от продаж на рубль основных средств	ППф	руб./руб.	ПП/ОС	-0,278	0,106	0,00	125385/1156612	0,108	102,72
Прибыль от продаж на рубль заработной платы	ППз	руб./руб.	ПП/(Ч*ЗП)	-0,131	0,033	0,00	125385/(207*18,9*12)	0,032	97,67
Прибыль от продаж на одного работника	ППр	тыс. руб./чел.	ПП/Ч	-1 356,71	629,84	0,00	125385/207	605,72	96,17

Таблица 5 – Финансовые показатели ООО «Сименс ЭП»

Показатели	Ед. изм.	Формула расчета	Среднее значение по отрасли	Фактическое значение		
				2012	2013	2014
Показатели платежеспособности						
Абсолютная ликвидность	-	$K_{ал} = \frac{ДС + КФВ}{КО}$	от 0,2 до 0,5	0,01	0,08	0,06
Текущая ликвидность	-	$K_{тл} = \frac{ОА}{КО}$	от 1 до 2	0,98	1,86	0,82
Коэффициент восстановления платежеспособности	-	$K_{вп} = \frac{\left[K_{тл}^{нп} + \frac{6}{T} (K_{тл}^{нп} - K_{тл}^{нп}) \right]}{K_{тл}^{норм}}$	≥ 1	-	1,146	0,148
Показатели финансовой устойчивости						
Коэффициент автономии	-	$K_a = \frac{СС}{ВБ}$	$\geq 0,5$	0,39	0,38	0,14
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-	$K_o = \frac{СС + ДО - ВА}{ОА}$	$\geq 0,1$	-0,02	0,46	-0,23
Соотношение заемных и собственных средств (финансовый леверидж)	-	$K_f = \frac{ЗС}{СС}$	≥ 1	1,53	1,64	6,20
Показатели деловой активности						
Период оборота оборотных активов	дни	$ПО_{оа} = \frac{ОА * 365}{В}$		387	163	327
Период оборота собственного капитала	дни	$ПО_{дз} = \frac{СК * 365}{В}$		322	140	184
Период оборота дебиторской задолженности	дни	$ПО_{дз} = \frac{ДЗ * 365}{В}$		168	64	100
Период оборота кредиторской задолженности	дни	$ПО_{кз} = \frac{КЗ * 365}{В}$		191	84	161
Период оборота запасов	дни	$ПО_{з} = \frac{З * 365}{В}$		209	90	201

Продолжение таблицы 5

Показатели	Ед. изм.	Формула расчета	Среднее значение по отрасли	Фактическое значение		
				2012	2013	2014
Показатели прибыльности						
Рентабельность продаж по прибыли от продаж	%	$R_{ППП} = \frac{ПП * 100}{В}$		-16,58	2,93	4,11
Рентабельность расходов по обычным видам деятельности по прибыли от продаж	%	$R_{ППП} = \frac{ПП * 100}{С + КР + УР}$		-14,22	3,02	4,29
Рентабельность активов по прибыли от продаж	%	$R_{АПП} = \frac{ПП * 100}{А}$		-9,33	3,79	3,17
Рентабельность активов по прибыли до налогообложения	%	$R_{АПВ} = \frac{ПН * 100}{А}$		-13,76	-1,90	-13,67
Рентабельность собственного капитала по прибыли от продаж	%	$R_{СКПП} = \frac{ПП * 100}{СК}$		-18,80	7,62	8,16
Рентабельность собственного капитала по чистой прибыли	%	$R_{СКЧП} = \frac{ЧП * 100}{СК}$		-22,85	-3,51	-40,29

1.5. Организация бухгалтерского учета и налогообложения

Бухгалтерский учет в Компании организован по централизованной форме. Все работы по текущему обобщению, систематизации информации, составлению бухгалтерских отчетов сосредоточены в центральной бухгалтерии. В то же время, сотрудники других отделов принимают участие в формировании многих первичных документов, применяемых для отражения хозяйственных операций, а также выполняют проводки в системе, которые проверяются и контролируются бухгалтерией.

Так, другим отделам делегированы, например, следующие полномочия:

- выставление счетов и счетов-фактур заказчикам за выполненные работы, отгруженные товары, оказанные услуги;
- оформление документов по движению материалов и товаров со склада и на склад и проведение проводок в системе.

Структура бухгалтерской службы в 2014 году была представлена следующими участками.

1. Группа учета активов и затрат состояла из трех сотрудников. На данном участке осуществлялся учет основных средств, материалов, готовой продукции, товаров, затрат и калькулирование себестоимости продукции.
2. Группа учета расчетов с контрагентами была представлена пятью сотрудниками. В обязанности сотрудников данного участка входило, в том числе, отражение расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками, банками, заимодавцами и прочими дебиторами и кредиторами и учет капитала.
3. Группа учета расчетов с сотрудниками состояла из двух сотрудников. На данном участке осуществлялся учет труда и заработной платы, расчетов с подотчетными лицами, государственными внебюджетными фондами, расчетов по налогу на доходы физических лиц и прочих расчетов с сотрудниками.
4. Группа налогового учета была представлена одним сотрудником, который осуществлял учет финансовых результатов организации, формирует в бухгалтерском учете информацию о расчетах по налогам и сборам, вел налоговый учет.

Учет денежных средств вынесен за рамки отдела бухгалтерии, и осуществляется в рамках деятельности отдела контролинга.

Организация применяет автоматизированную систему учета, используя программное обеспечение SAP. Программа SAP имеет модульную структуру.

Используются следующие модули программного обеспечения SAP для ведения бухгалтерского и налогового учета:

- Главная книга;
- Расчеты с заказчиками;
- Расчеты с поставщиками;
- Модуль учета основных средств;
- Модуль учета материальных запасов;
- Модуль учета в производстве и сервисе;
- Модуль учета заработной платы;
- Модуль учета расчетов с подотчетными лицами;
- Модуль «Финансы».

Данные о хозяйственных операциях первоначально отражаются в модулях программы, а затем автоматически передаются в Главную

книгу. Отдельные операции, такие как начисление налогов или операции по учету некоторых видов резервов, могут отражаться непосредственно в Главной книге.

Таким образом, в модулях программы содержатся данные аналитического учета о хозяйственных операциях, а в Главной книге – данные синтетического учета. Бухгалтерия контролирует соответствие данных аналитического учета данным синтетического учета.

Рабочий план счетов предприятия, разработанный в соответствии с Планом счетов и инструкцией по его применению, утвержденных Приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000г. [8], содержит синтетические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства. Рабочий план счетов Компании разработан с учетом особенностей программы SAP R/3.

Синтетические счета бухгалтерского учета, применяемые в организации, имеют восьмизначный номер, первые две цифры которого отражают структуру счетов, предусмотренных Планом счетов. Остальные шесть цифр номера используются для нумерации счетов, которые организованы таким образом, чтобы обеспечить аналитический учет данных о хозяйственных операциях непосредственно в Главной книге в объеме, необходимом и достаточном для получения представления о характере совершаемых операций, а также для анализа этих операций с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения.

Принцип построения системы аналитического и синтетического учета в Компании обусловлен необходимостью соответствия двум системам учета: российской и международной (МСФО).

Для понимания структуры элементов затрат, приведем данные из приложения к бухгалтерскому балансу в динамике за 3 года (табл. 6).

Таблица 6 – Расходы по обычным видам деятельности ООО «Сименс ЭП»

Элементы затрат	Фактическое значение					
	2012		2013		2014	
	тыс. руб.	удельный вес, %	тыс. руб.	удельный вес, %	тыс. руб.	удельный вес, %
Материальные затраты	1 293 081	64,93	3 473 874	82,19	3 654 667	87,62
Затраты на оплату труда	206 757	10,38	541 766	12,82	60 213	1,44
Страховые взносы	41 024	2,06	23 349	0,55	5 674	0,14
Амортизация	83 058	4,17	41 187	0,97	83 058	1,99

Продолжение таблицы 6

Элементы затрат	Фактическое значение					
	2012		2013		2014	
	тыс. руб.	удельный вес, %	тыс. руб.	удельный вес, %	тыс. руб.	удельный вес, %
Прочие затраты	367 652	18,46	146 596	3,47	367 652	8,81
Итого по элементам (РЭ)	1 991 571	100,00	4 226 772	100,00	4 171 264	100,00
Изменение остатков ДНЗП			(349 749)		(1 245 778)	
Изменение остатков ДГП	39 944,00					
Всего	2 031 515	-	3 877 023	-	2 925 486	-

Продemonстрируем эту таблицу в виде диаграммы (рисунок 1).

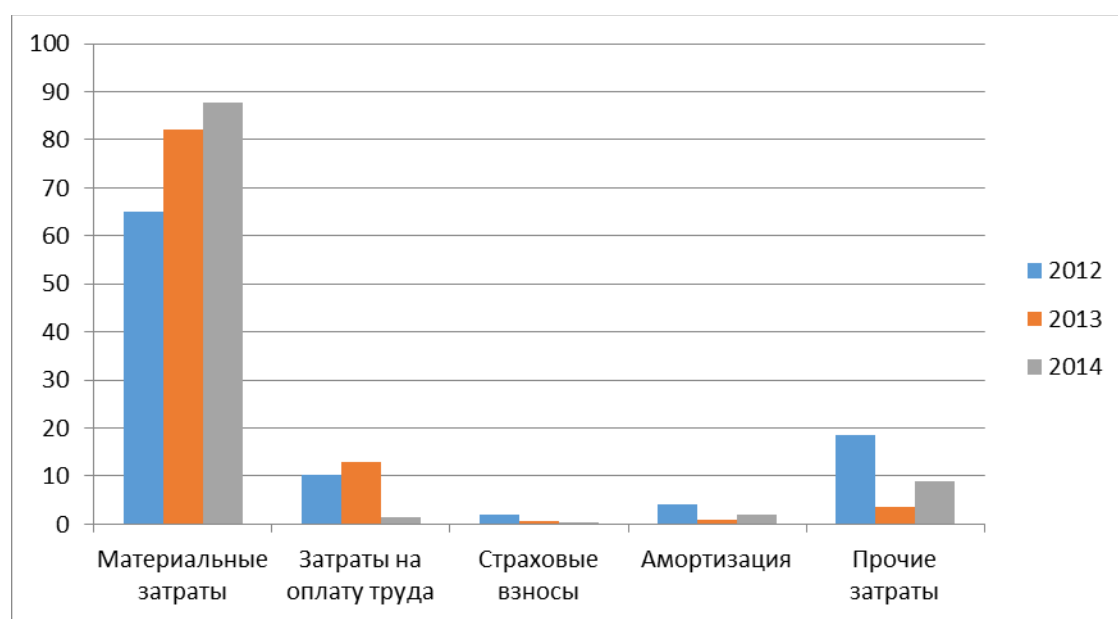


Рисунок 1 – Структура себестоимости за 3 года (в % по элементам затрат)

Из приведенной диаграммы видно, что наибольший удельный вес занимает материальные затраты, которые с каждым годом повышаются. Также видно, что затраты на оплату труда в 2014 году резко сократились, это связано с тем, что в данном отчетном периоде были отменены премиальные вознаграждения сотрудникам и сокращена их заработная плата в связи с отсутствием заказов на электродвигатели.

Организация осуществляет свою деятельность по общему режиму налогообложения, а это значит, что ей необходимо начислять и уплачивать налог на прибыль организации, налог на добавленную стоимость, налог на имущество, страховые взносы и другие (табл.7).

Таблица 7 – Структура налогов и взносов, подлежащих к уплате при ОСН ООО «Сименс ЭП»

Налог	Фактическое значение					
	2012		2013		2014	
	тыс. руб.	удельный вес, %	тыс. руб.	удельный вес, %	тыс. руб.	удельный вес, %
НДС	0	0	0	0	0	0
Налог на прибыль	0	0	0	0	0	0
Страховые взносы	420	6,55	2054	30,81	693	16,35
Налог на имущество	5909	92,10	4521	67,81	3458	81,58
Транспортный налог	22	0,34	27	0,4	23	0,54
Земельный налог	65	1,01	65	0,97	65	1,53
Прочие	0	0	0	0	0	0
Итого	6416	100	6667	100	4239	100
НДФЛ (налоговый агент)	0	-	2157	-	1049	-

По состоянию на 31 декабря 2014, 2013 и 2012 годов Общество не имело просроченных обязательств по налогам и сборам.

В исследуемом периоде зафиксировано, что наибольший удельный вес в структуре налогов, подлежащих уплате ООО «Сименс ЭП» принадлежит налогу на имущество. Это объясняется тем, что у организации числится дорогостоящее оборудование для осуществления своей деятельности.

1.6. Техничко-экономическая характеристика и анализ производственных затрат ООО «Сименс ЭП»

Учет затрат на производство продукции производится с использованием набора счетов 31-34. В программе SAP R3 при списании данных затрат отмечается номер заказа на который произведены данные затраты (в случае прямого отнесения затрат на продукцию) или отмечается место возникновения этих затрат (в случае невозможности отнесения затрат на себестоимость продукции).

Все затраты, связанные непосредственно с производством продукции возникают в производственном отделе, а именно в следующих его структурных подразделениях:

- участок сборки преобразователей;
- участок обмотки и пропитки;
- участок сборки двигателей;
- участок испытаний;
- участок производственной логистики.

Перечисленные участки выступают в роли мест возникновения затрат, в случае если затраты возникшие на данных участках нельзя списать напрямую на заказ. Для отнесения затрат, связанных с выполнением работ и оказанием услуг сторонними организациями необходимых для выполнения нескольких заказов, выделяется дополнительно следующее место возникновения затрат «Сервисные работы для производства». Таким образом, затраты на производство продукции могут возникать за пределами организации.

Все материалы, использованные при производстве продукции можно разделить на две группы.

Первая группа - материалы, использованные при производстве продукции, входящей в состав одного заказа. Для примера материалы данной группы подразделены на две подгруппы:

- материалы, использованные при изготовлении Изделия 1 (материалы группы А);
- материалы, использованные при изготовлении Изделия 2 (материалы группы Б);

Вторая группа - материалы, использованные при производстве продукции, входящей в состав нескольких заказов. Для условного примера данная группа имеет наименование «материалы группы В».

В таблице 8 приведены примеры проводок по учету затрат на производство продукции в части использованных материалов за февраль месяц для условного примера.

Таблица 8 – Перечень возможных проводок по учету затрат на производство продукции в части использованных материалов за февраль месяц

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета		Кредит счета		Указание на списание затрат
	Номер счета	Наименование счета	Номер счета	Наименование счета	
Отпущены в производство материалы группы А	34206010	«Материалы»	10202100	«Материалы для производства»	Заказ (заказ номер 1)

Продолжение таблицы 8

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета		Кредит счета		Указание на списание затрат
	Номер счета	Наименование счета	Номер счета	Наименование счета	
Отпущены в производство материалы группы Б	34206010	«Материалы»	10202100	«Материалы для производства»	Заказ (заказ номер 2)
Отпущен в производство полуфабрикат собственного производства	34206010	«Материалы»	21210040	«Полуфабрикаты по фактической цене»	Заказ (заказ номер 1)
Отпущены в производство материалы группы В	34206010	«Материалы»	10202100	«Материалы для производства»	Место возникновения затрат
Отпущено в производство инвентарь и хозяйственные принадлежности	34206671	«Затраты хозяйственного инвентаря»	10291300	«Инвентарь и хозяйственные принадлежности»	Место возникновения затрат
Списано на затраты производства стоимость специальной оснастки и одежды	34601801	«Техническая оснастка и одежда»	10652000	«Специальная оснастка и одежда»	Место возникновения затрат
Начислена амортизация специальной оснастки и одежды	33206441	«Износ специальной оснастки и одежды»	10965200	«Износ специальной оснастки и одежды»	Место возникновения затрат
Возвращены на склад неиспользованные материалы группы А	10202100	«Материалы для производства»	34206010	«Материалы»	Заказ (заказ номер 1)

Продолжение таблицы 8

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета		Кредит счета		Указание на списание затрат
	Номер счета	Наименование счета	Номер счета	Наименование счета	
Возращены на склад неиспользованные материалы группы Б	10202100	«Материалы для производства»	34206010	«Материалы»	Заказ (заказ номер 2)
Возращены на склад неиспользованные материалы группы В	10202100	«Материалы для производства»	34206010	«Материалы»	Место возникновения затрат

В организации не составляется регистров распределения. Основанием для проведения в системе проводок является первичные документы по движению материалов. В 2014 году организация использовала унифицированную форму документа М-11 «Требование-накладная». На основании данного документа составляют соответствующие записи на счетах учета по отпуску материалов со склада в производство и наоборот возврат неиспользованных в производстве материалов на склад. Проводки, связанные с движением материалов, в системе оформляются непосредственно на месте работниками, в том числе работниками производственного отдела.

Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды работников производственного отдела списываются только на места возникновения затрат. В таблице 9 приведены проводки, которыми оформляются списание затрат на оплату труда и отчисления на социальные нужды производственных работников.

Таблица 9 – Перечень возможных проводок по учету затрат на оплату труда и отчисления на социальные нужды работников основного производства за февраль месяц

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета		Кредит счета	
	Номер счета	Наименование счета	Номер счета	Наименование счета
Начислена заработная плата производственного персонала	31206200	«Зарботная плата»	70471100	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
	31206205	«Зарботная плата по договорам подряда»		

Продолжение таблицы 9

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета		Кредит счета	
	Номер счета	Наименование счета	Номер счета	Наименование счета
Начислены сверхурочные работникам производства	31206230	«Сверхурочные»	70471100	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислена сумма больничных, выплачиваемых работодателем.	31206210	«Больничный за счет работодателя»	70471100	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислен резерв на оплату отпусков работникам	31629900	«Резерв по отпускам»	96381100	«Резерв по отпускам»
Начислен резерв на оплату бонусов работникам	31629940	«Резерв по бонусам»	96381900	«Резерв по бонусам»
Начислена премия работникам	31206240	«Премии»	70471100	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислены взносы в органы социального страхования и обеспечения				
- в фонд социального страхования;	32206340	«Взносы в ФСС и ОМС»	69470300	«Страховые взносы в ФСС»
- в фонд обязательного медицинского страхования			69473300	«Страховые взносы в ФФОМС»
			69473400	«Страховые взносы в ТФОМС»
- в пенсионный фонд	32206342	«Взносы в ПФР»	69471500	«Страховые взносы в ПФР страховая часть»
			69471600	«Страховые взносы в ПФР накопительная часть»
- в фонд обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	32206348	«Взносы в ФОС от несчастных случаев и профзаболеваний»	69470200	«Страхование от несчастных случаев»
Начислены взносы на добровольное медицинское страхование	32206320	«Добровольное медицинское страхование»	76291100	«Расходы на медицинское страхование сотрудников»

Основанием для создания данных проводок являются следующие первичные документы: унифицированная форма документов Т-13 «Табель учета рабочего времени», Т-51 «Расчетная ведомость» и документ расчет бухгалтерии. Ведомость распределения заработной платы не составляется бухгалтерской службой.

Затраты оборудования, на котором производится продукция, относятся на себестоимость продукции косвенным путем. При начислении амортизации данные затраты относятся на места возникновения затрат. Начисление сумм амортизации производственного оборудования отражается в программе следующей проводкой: дебет счета 33206442 «Износ основных средств» в корреспонденции с счетом 2051800 «Амортизация производственного технического оборудования». Основанием для проведения данной проводки является ведомость начисления амортизации.

Прочие затраты, связанные с изготовлением продукции, списываются прямым путем сразу на заказ. Прочими затратами могут выступать затраты по оказанию услуг и выполнению работ производственного характера сторонними организациями, расходы на командировки связанные с производством продукции. Данные хозяйственные операции оформляются следующими записями на счетах:

- дебет счета 34206120 «Услуги контрагентов» в корреспонденции с кредитом счета 60440100 «Расчеты с прочими кредиторами в рублях» - акцептованы счета организаций за оказанные услуги и выполненные работы производственного характера;
- дебет счета 34206610 «Командировочные расходы» и кредит счета 71202100 «Расчеты с персоналом по командировочным расходам» - отражены расходы по командировкам;
- дебет счета 66110060 «Суточные» и кредит счета 71202100 «Расчеты с персоналом по командировочным расходам» - начислены суточные.

Все проводки оформляются на основании первичных документов.

2. НОРМАТИВНО - ПРАВОВАЯ БАЗА БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Порядок учета затрат на производство регламентируется следующими документами:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999г. (с изменениями от 30 марта 2001 г.) № 33 н. [6];
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г. [8];
3. Налоговый кодекс Российской Федерации [3];
4. Методические материалы по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообработки - Письмо Госплана СССР N АБ-162/16-127, Минфина СССР, Госкомцен СССР N 10-86/1080, ЦСУ СССР от 10.06.1975

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ устанавливаются в ПБУ 10/99 «Расходы организации». Согласно данному документу, расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества. Затраты на производство продукции в бухгалтерском учете собираются на следующих счетах:

- счет 20 «Основное производство» (обобщение информации о затратах основного производства);
- счет 23 «Вспомогательные производства» (обобщение информации о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства);
- счет 25 «Общепроизводственные расходы» (расходы по содержанию машин и оборудования, амортизационные отчисления на полное восстановление и затраты на ремонт основных средств производственного назначения, расходы на отопление, освещение и содержание производственных

- помещений, расходы по страхованию производственного имущества, оплата труда производственного персонала и др.);
- счет 26 «Общехозяйственные расходы» (обобщение информации об управленческих и хозяйственных расходах, не связанных непосредственно с производственным процессом – административно-управленческие расходы, содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом, арендная плата за помещение общехозяйственного назначения, расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг и др.);
 - счет 28 «Брак в производстве» (собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку)
 - счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (на данном счете могут быть отражены затраты, состоящие на балансе предприятия: жилищно-коммунального хозяйства, столовых и буфетов, детских дошкольных учреждений, домов отдыха, санаториев и др.)
 - счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (данный счет целесообразно использовать в организациях, осуществляющих работы долгосрочного характера, в которых расчеты осуществляются не в целом за законченные и сданные работы, а по отдельным этапам работ)
 - счет 97 «Расходы будущих периодов» (затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам – расходы на подготовку и освоение производства).

Расходы учитываются по дебету указанных счетов, а их списание – по кредиту. По окончании месяца учтенные на счетах 25, 26, 28 затраты списываются на счета основного и вспомогательного производства.

В Налоговом кодексе под расходами понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиками. Экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме – это обоснованные расходы. Под документально подтвержденными понимаются расходы, подтвержденные документами, оформленными в установленном законодательством порядке.

В соответствии с отраслевыми рекомендациями, себестоимость складывается из затрат, связанных с использованием основных фондов, материалов, топлива и энергии, труда, а также других затрат на их производство и реализацию.

В связи с этим, в себестоимость включаются следующие затраты:

- на освоение новых производств, цехов и агрегатов, на подготовку и освоение производства новых видов продукции и др.;
- непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные организацией и технологией производства, включая расходы на управление;
- связанные с совершенствованием технологии и организации производства, осуществляемым в ходе производственного процесса, улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств;
- на повышение квалификации работников производства, улучшение условий труда и техники безопасности;
- сбытовые расходы, кроме возмещаемых покупателями по условиям поставки сверх цены соответствующего вида продукции.

3. ПРОЕКТНАЯ ЧАСТЬ

3.1. Состав производственных затрат, включаемых в себестоимость продукции в бухгалтерском и налоговом учете на предприятиях электротехнической промышленности

В себестоимость продукции включаются затраты, связанные с её производством и доведением до покупателя. В процессе производства продукции организация использует различные ресурсы: материальные, трудовые, финансовые.

Для получения информации о составе затрат на производство продукции и формировании её себестоимости используются различные способы их группировки. Прежде всего все затраты, связанные с производством промышленной продукции, группируются по двум направлениям:

- по экономическим элементам;
- по калькуляционным статьям.

Экономический элемент затрат представляет собой однородный вид расхода, который не может быть разложен на какие-либо составные слагаемые. ПБУ 10/99 [6] установлено, что «при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам»:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Эта группировка затрат на производство является обязательной к применению. Информация о затратах в разрезе экономических элементов отражается в бухгалтерской отчетности, и используется органом статистики для обобщения данных о затратах по отраслям и всему народному хозяйству.

Группировка затрат по калькуляционным статьям используется при калькулировании себестоимости продукции и отражает целевое назначение произведенных затрат. В настоящее время в действующих нормативных правовых актах отсутствует типовая номенклатура калькуляционных статей затрат. В ПБУ 10/99 [6] говорится только о том, что перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Таким образом, многие промышленные предприятия используют в своей работе группировку калькуляционных статей, приведенную в

«Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях»:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы;
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- цеховые расходы;
- общезаводские расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- внепроизводственные расходы.

Наиболее наглядное описание классификации затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям представлено фразами «что израсходовано» и «на что произведены затраты». На первый взгляд схожие названия некоторых статей и элементов могут создать ложное представление, что в их состав входят одни и те же затраты, на самом деле это не так. Рассмотрим различия в составе статей и элементов со схожими названиями на примере экономического элемента «Материальные затраты» и калькуляционной статьи «Сырье и материалы». Общим для этих видов расходов является то, что они связаны с отпуском материалов на производство продукции. Различие состоит в том, что элемент «Материальные затраты» включает в себя стоимость материалов, отпущенных как на производство (непосредственно на изготовление) продукции, так и на обслуживание производства и аппарата управления, а по статье «Сырье и материалы» отражается стоимость материалов, израсходованных исключительно для производства продукции. Материалы, отпущенные на обслуживание производства и аппарата управления, отражаются в других статьях калькуляции: «Цеховые расходы» и «Общезаводские расходы».

В свою очередь, калькуляционные статьи затрат в зависимости от той роли, которую они выполняют при формировании себестоимости производимой продукции, классифицируются по различным признакам.

Наиболее распространенными признаками классификациями являются следующие.

1. По количеству элементов, включенных в статью различают одноэлементные статьи затрат (например, статья «Сырье и материалы») и комплексные статьи затрат (например статья «Цеховые расходы»).
2. По технико-экономическому назначению затраты делят на основные расходы и расходы на обслуживание производства и управления (накладные расходы).
3. По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции разделяют прямые затраты и косвенные затраты.
4. Не всегда расходы организации на производство продукции можно сразу отнести на себестоимость производимой продукции, некоторые из них неразрывно связаны с изготовлением продукции на протяжении нескольких лет. По данной причине разделяют между собой затраты текущего и будущих периодов. Затраты будущих периодов так же носят название единовременные затраты. Название «расходы будущих периодов» подчеркивает, что данные затраты будут отнесены в себестоимость продукции в различные отчетные периоды. Название «единовременные затраты» подчеркивает невозможность произвести данные затраты с разрывом во времени, что бы сразу отнести на себестоимость продукции. Моменты возникновения единовременных затрат нельзя назвать постоянными и систематическими в течении существования производства, в отличие от моментов возникновения текущих затрат. Основу текущих затрат составляют затраты, которые организация производит постоянно из одного отчетного периода в другой, относя их на себестоимость продукции в том же периоде, когда они возникли.
5. Для осуществления задачи контроля за использованием ресурсов информацию о затратах в рамках бухгалтерского учета можно сгруппировать по признаку рациональность использования. В соответствии с признаком рациональности использования различают производительные и непроизводительные затраты. Данная группировка необходима для определения эффективности использования ресурсов. Непроизводительными называют затраты, которые не дают полезный результат, как например затраты на производство забракованной продукции не подлежащей исправлению. Величину непроизводительных затрат необходимо постоянно контролировать и стремиться к её сокращению.
6. Существуют также классификации для принятия управленческих решений. К ним относят: деление затрат в

зависимости от объема производства на условно-постоянные, условно-переменные, или деление затрат в зависимости от существенности для принятия решения на принимаемые и не принимаемые в расчет. Пример принимаемых в расчет затрат приведен в работе Друри К. [16]. В случае покупки материала, который в итоге оказался бесполезным и продаваемым не в силу его качества, а в силу специфичности, то при принятии заказа на производство с участием данного материала стоимость сырья не будет учитываться при принятии решения. Важнее всего принесет ли заказ прибыль, если в расчетах не будет участвовать стоимость материала. Если прибыль возможна, то возможно вернуть часть денег потраченных на эти материалы, ведь иной выгоды от этих материалов предприятие не получит.

7. В соответствии с тем меняется ли значительно величина затрат из-за увеличения объема производства различают постоянные и переменные расходы. Данное разделение используется при маргинальном анализе, при калькулирование сокращенной себестоимости продукции.
8. По способу определения различают планируемые и непланируемые затраты. По этому признаку затраты на создание продукции начинают распределять ещё до начала её производства. Сначала определяется перечень затрат, который попадет в группу планируемых затрат. После начала производства вследствие изменения факторов и условий производства можно будет выявить ранее непланируемые затраты. Данная классификация затрат связана с другой классификацией, а именно с выделением видов себестоимости.

В зависимости от периода времени, когда исчисляется себестоимость продукции, можно выделить виды себестоимости, исчисляемые до начала производства и после его начала. По окончании отчетного периода, как правило, исчисляют фактическую себестоимость уже произведенной продукции, в неё попадают непланируемые затраты. В отличие от фактической, в плановую себестоимость непланируемые затраты не могут попасть по определению. Помимо плановой себестоимости до момента возникновения затрат по созданию продукции можно исчислить проектную или нормативную себестоимости. Проектная себестоимость продукции исчисляется на стадии принятия решения о запуске нового вида продукции. Плановая калькуляция создается в отношении продукции, которая уже внедрена в процесс производства. Плановая себестоимость необходима для понимания уровня затрат в будущем периоде времени, она создается для условий реально действующего

производства. Нормативная себестоимость исчисляется на основании норм и может также использоваться в планировании. Нормы затрат устанавливаются прежде всего для контроля за расходом ресурсов. Нормы можно установить на различных уровнях: для условий идеального производства (где все процессы отлажены, и сбоев отсутствуют), для условий производства близких к реальным, предусматривающих рациональное использование ресурсов. Нормативная себестоимость на практике не совпадает с плановой себестоимостью, так как последняя учитывает затраты, связанные с недостатками отлаженности процесса производства.

По полноте учета затрат выделяют операционную, цеховую, производственную и полную себестоимости.

Операционная себестоимость включает в себя прямые затраты по производству продукции.

Цеховая себестоимость исчисляется на основе операционной себестоимости, добавляя к ней общепроизводственные расходы.

Производственная себестоимость включает в себя все затраты, связанные с производством продукции.

Полная себестоимость помимо затрат на производство включает в себя затраты по доведению продукции до покупателя (коммерческие расходы).

Организация учета затрат на производство и калькулирования себестоимости строится на определении объектов, в разрезе которых на этих стадиях будут осуществляться операции. Аналитический учет затрат строится в соответствии с выбранным объектом учета затрат. Себестоимость продукции исчисляется в разрезе выбранного объекта калькулирования. При этом эти два объекта могут совпадать. Например, в учете затрат группировка затрат может быть построена в разрезе производственных заказов, себестоимость которых и будет исчислена по завершении работ.

Выбор объекта калькулирования зависит от технологии производства, от того как организован процесс производства. В зависимости от этих особенностей можно определить места возникновения затрат (например цех), а внутри них – продукция или её отдельные части (полуфабрикаты).

Для измерения объекта калькулирования используются калькуляционные единицы, выраженные в натуральных, условно-постоянных, приведенных, эксплуатационных единицах и единицах времени.

К натуральным единицам относятся измерения в килограммах, метрах.

Условно-натуральные единиц - это измерения в киловатт-час, тонна-киллометр.

Эксплуатационная единица соответствует единицам измерения мощностей оборудования, параметров приборов (100 пар обуви).

3.2. Деление затрат на прямые и косвенные, база их распределения

В состав прямых затрат согласно Учетной политике организации входят:

- расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу и являющихся необходимым компонентом при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- расходы на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке;
- расходы на оплату труда персонала, относящуюся непосредственно к определенному виду продукции, вместе с соответствующими суммами взносов на обязательное социальное, пенсионное и медицинское страхование;
- расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, относящихся непосредственно к определенному виду продукции, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;
- командировочные расходы, понесенные для выполнения работ/ оказания услуг;
- иные расходы, относящиеся непосредственно к выполнению работ/ оказанию услуг по конкретным договорам.

К косвенным затратам относятся остальные затраты, которые нельзя прямо отнести на себестоимость продукции, а именно затраты на изготовление нескольких изделий и на обслуживание производства и аппарата управления. Перечень затрат входящих в состав косвенных затрат разделяется на два перечня: затраты включаемые в калькуляционные статьи «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» (таблица 10).

Таблица 10 – Косвенные затраты ООО «Сименс ЭП», согласно Учетной политике

Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы
Расходы на приобретение материалов, используемых в производстве, но не являющихся необходимым компонентом (расходные и косвенные материалы)	Оплата труда административно-управленческого персонала и иные расходы на содержание персонала аппарата управления
Расходы, направленные на обслуживание основных производств (амортизация основных производственных фондов, расходы на их содержание и т.п.).	Амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения
	Арендная плата за помещения общехозяйственного назначения
	Командировочные и представительские расходы, прямо несвязанные с изготовлением продукции
	Расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и прочих услуг непроизводственного характера
	Другие расходы, возникающие в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого финансово-имущественного комплекса

Так же организация разделяет затраты условно-переменные и условно-постоянные. Состав условно-постоянных затрат совпадает с составом затрат, включаемых в калькуляционную статью «Общехозяйственные затраты». Все остальные затраты принимаются организацией, как затраты, величина которых зависит от объема производства.

3.3. Расчет себестоимости готовой продукции, полуфабрикатов и незавершенного производства, методы калькулирования

В учете организация применяет следующий перечень калькуляционных статей, используемый в SAP.

1. «Direct material cost» - «Прямые затраты на материалы». В состав статьи входит стоимость фактически потребленных покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и полуфабрикатов собственного производства.
2. «Direct salary» - «Прямые затраты на заработную плату».
3. «Direct social expense» - «Отчисления на социальные нужды».
4. «Direct other costs» - «Прочие производственные расходы». В эту статью попадает стоимость потребленных услуг производственного характера сторонних организаций, также попадают затраты на топливо и энергию на технологические цели.
5. «Excess costs» - «Сверхнормативные затраты». Является комплексной статьей, ее аналогом является статья «Потери от брака». Организация ведет учет потерь от брака без использования специально предназначенного счета 28 «Брак в производстве».
6. «Handling overhead» - «Накладные расходы». По содержанию практически соответствует общепринятому пониманию статьи «Общепроизводственные расходы», за исключением того, что данная статья не содержит в себе материальные затраты, подлежащие распределению косвенным путем, и затраты, связанные с использованием оборудования. Данные косвенные затраты на материалы (в том числе затраты на специальную оснастку) выделены в отдельные статьи «Overhead materials» и «Special tools».
7. «Overhead materials» - «Накладные материальные расходы».
8. «Special tools» - «Специальная оснастка».
9. «Depreciations»- «Амортизация». В данную статью входят затраты, связанные с использованием оборудования.
- 10.«Admin Overhead». Данную статью можно перевести как «Общехозяйственные расходы».
- 11.«Selling expenses» - «Коммерческие расходы»

Данный перечень используется организацией для определения сокращенной (цеховой) себестоимости выпущенной продукции и полуфабрикатов собственного производства и для определения полной себестоимости проданной продукции.

Сводный учет затрат на производство осуществляется полуфабрикатным способом, т.е. с использованием счета 21

«Полуфабрикаты собственного производства», вследствие чего возникает необходимость в исчислении кроме себестоимости выпущенной продукции так же себестоимости полуфабрикатов собственного производства. Полуфабрикаты собственного производства и выпущенная продукция оцениваются по фактической и плановой себестоимости. Для производства полуфабрикатов открывается отдельный заказ. По окончании производства отпуск полуфабрикатов на склад оформляется проводкой: дебет счета 2121040 «Полуфабрикаты собственного производства, фактическая себестоимость» в корреспонденции со счетом 36696140 «Производство полуфабрикатов (по учетным ценам)» По окончании месяца в дебет счета 2121040 «Полуфабрикаты собственного производства, фактическая себестоимость» попадает величина отклонения учетной цены от фактической себестоимости. Далее полуфабрикат попадает на другой заказ по производству продукции, либо продается.

В условном примере себестоимость полуфабрикатов была исчислена, как сумма прямых затрат на производство продукции и процент общехозяйственных расходов. В феврале месяце один из данных полуфабрикатов пошел на производство Изделия 1. В том же месяце изделие было выпущено в производстве по учетной цене, в конце месяца была посчитана фактическая сокращенная стоимость данного изделия. При этом фактическая сокращенная себестоимость Изделия 1 была исчислена по следующей формуле (1):

$$C = (НЗПн + ПЗ + ОПР)/K, \quad (1)$$

где: С– фактическая себестоимость выпущенного Изделия 1; НЗПн – незавершенное производство по Изделию 1 на начало месяца; ПЗ – прямые затраты на производство Изделия 1; ОПР – общепроизводственные расходы; К – количество выпущенных изделий.

При калькулировании фактической себестоимости Изделия 1 были совершены операции, представленные в таблице 11.

Таблица 11 – Операции, совершенные при калькулировании фактической себестоимости

№ п/п	Наименование операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма
1	Выпущена на склад по учетным ценам (плановая себестоимость) Изделие 1	43211100 «Готовая продукция по фактическим ценам»	36206961 «Производство готовой продукции по учетным ценам»	1 584 904
2	Определен процент общепроизводственных расходов и отнесен на затраты по Изделию 1	20999990 «Основное производство: производство продукции»	25999900 «Счет закрытия общепроизводственных расходов»	79 245
3	Общехозяйственные расходы списаны в себестоимость продаж	90999900 «Закрытие 26 счета на себестоимость продаж»	26999900 «Счет закрытия административных расходов»	1 405 205
4	На «счетах затрат» под номерами 34 оставшиеся отклонения учетной цены от фактической себестоимости в конце месяца	90999900 «Закрытие 43 счета на себестоимость продаж»	43211100 «Готовая продукция по фактическим ценам»	100 454
По Изделию 2 в конце месяца				
1	Определен процент общепроизводственных расходов и отнесен на затраты по изделию 1	20999990 «Основное производство: производство продукции»	25999900 «Счет закрытия общепроизводственных расходов»	39 932
2	Общехозяйственные расходы списаны в себестоимость продаж	90999900 «Закрытие 26 счета на себестоимость продаж»	26999900 «Счет закрытия административных расходов».	743 765

Продолжение таблицы 11

№ п/п	Наименование операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма
3	Незавершенное производство по Изделию 2 на конец месяца	35202104 «Счет незавершенного производства».		758 710

3.4. Выявление различий бухгалтерского и налогового учета производственных затрат, постоянные и временные разницы

Производственные затраты определяются как совокупность расходов на производство продукции и ее реализацию, выраженную в денежной форме. Они относятся в расходы организации или в активы. Часто понятие «затраты» приравниваются к понятию «расходы», однако не всегда они используются как синонимы.

Расходами признается уменьшение экономических выгод в связи с выбытием активов и (или) возникновением обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников организации. Издержки подразумевают только конкретные выплаты в определенном периоде.

Понятие «затраты» организации основываются на следующем:

- затраты определяются использованием ресурсов, показывая, количество и вид ресурсов, израсходованных при производстве и реализации продукции;
- объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат;
- определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для производства продукции, ее реализации или производственного подразделения организации.

К основным задачам учета затрат на производство относятся:

- своевременное, полное и достоверное отражение в учете фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, а также непроизводительных расходов и потерь;
- контроль за эффективным использованием сырья, полуфабрикатов, материалов, топлива, энергии, фонда оплаты

труда, за соблюдением смет расходов на обслуживание и управление производством;

- выявление результатов деятельности структурных хозрасчетных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции.

С точки зрения бухгалтерского и налогового учета понятие «расходы» имеет существенные различия. Налоговый кодекс РФ рекомендовал иные требования к определению расходов, их классификации, порядку признания и оценке. В таблице 12 представлены основные различия с точки зрения бухгалтерского и налогового законодательства.

Таблица 12 - Сравнительная характеристика понятия «расходы» в бухгалтерском и налоговом учете

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
1.Определение расходов	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников	Обоснованные и документально подтвержденные затраты
2.Условия признания	Расход осуществляется в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; сумма расхода может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды	Расходы должны быть обоснованными; расходы должны быть документально подтверждены; данные расходы не должны быть включены в перечень расходов, не учитываемых при исчислении облагаемой базы по налогу на прибыль; расходы не возникли от уценки основных средств

Продолжение таблицы 12

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
3. Классификация расходов по видам	Обычные Прочие	Внереализационные Расходы, связанные с производством и реализацией
4. Классификация расходов по элементам	4. Классификация расходов по элементам	4. Классификация расходов по элементам

К незавершенному производству относится «продукция, не прошедшая всех стадий (фаз, переделов) обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные и не прошедшие технической приемки» (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н [8]). В соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету полная себестоимость называется производственной и подразделяется на фактическую и плановую.

Методы оценки незавершенного производства в налоговом законодательстве существенно отличаются от бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 319 НК РФ незавершенное производство - это продукция (работы, услуги) частичной готовности; законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги; остатки невыполненных заказов производств; остатки полуфабрикатов собственного производства.

В бухгалтерском учете незавершенное производство оценивается четырьмя способами:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

В соответствии со статьей 318 Налогового кодекса Российской Федерации остатки незавершенного производства на конец текущего месяца оцениваются путем сопоставления данных о движении и остатках сырья и готовой продукции и данных налогового учета о сумме произведенных в текущем месяце прямых расходов. Налогоплательщик должен оценить все объекты по суммам прямых затрат, которые на них приходятся. Таким образом, в налоговом учете организация может оценивать незавершенное производство только по

методу прямых затрат в то время как в бухгалтерском учете это один из возможных методов оценки.

В Налоговом кодексе РФ под прямыми затратами понимаются материальные затраты; расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на социальные страхования; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

В результате применения различных правил, установленных в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, возникают следующие различия:

- постоянные различия – это расходы или доходы, которые формируют в отчетном периоде только бухгалтерскую прибыль, либо только налогооблагаемую прибыль;
- постоянные положительные различия (ППР) увеличивают размер налоговой базы по отношению к финансовому результату, выявленному в бухгалтерском учете. Они приводят к образованию постоянного налогового актива (ПНА);
- постоянные отрицательные различия (ПОР) уменьшают размер налоговой базы по отношению к финансовому результату, выявленному в бухгалтерском учете. Они приводят к образованию постоянного налогового обязательства (ПНО);
- временные различия – это расходы и доходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом;
- налогооблагаемая временная разница (НВР) образуется в том случае, если расходов в налоговом учете больше, чем в бухгалтерском учете. Она приводит к образованию отложенного налогового обязательства (ОНО);
- вычитаемая временная разница (ВВР) образуется, если расходов в бухгалтерском учете больше, чем расходов в налоговом учете. Она приводит к образованию отложенного налогового актива (ОНА).
- условный расход по налогу на прибыль – это сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли;
- условный доход по налогу на прибыль – это, с бухгалтерской точки зрения, налог на бухгалтерский убыток.

Различия в стоимостном выражении незавершенного производства и готовой продукции в бухгалтерском и налоговом учете возникают в связи с тем, что в налоговом учете в состав входят только прямые затраты, а в бухгалтерском – все, что учитывается на 20 и 43 счетах.

Например, ООО «Сименс ЭП» в январе месяце 2014 года произвело 924 генератора. Фактические расходы составили 75 500 руб. на единицу. Нормативная себестоимость составляла 70 000 руб. за единицу. За месяц было реализовано 750 единиц генераторов.

Тогда, было выпущено по нормативной стоимости

924 шт. * 70 000 руб./шт. = 64 680 000 руб.

Нормативная стоимость проданной продукции составила

750 шт. * 70 000 руб./шт. = 52 500 000 руб.

Фактическая себестоимость составила

924 шт. * 75 500 руб./шт. = 69 762 000 руб.

В конце января образовалось отклонение

$69\,762\,000 - 64\,680\,000 = 5\,082\,000$ руб. Таким образом, в бухгалтерском учете будет списана вся сумма отклонения, как приходящаяся на реализованную продукцию, так и на остатки на складе. В налоговый учет попадет отклонение равное $5\,082\,000 / 924 * 750 = 4\,125\,000$.

3.5. Сравнительный анализ учета незавершенного производства и готовой продукции по российским и международным стандартам

Основные различия учета незавершенного производства и готовой продукции по российским и международным стандартам представлены в таблице 13.

Таблица 13 – Основные различия учета готовой продукции и незавершенного производства

	ПБУ 5/2001	IAS 2
1. Состав	ПБУ 5/01 не регулирует незавершенное производство, но в балансе оно входит в запасы.	Основные средства не входят в запасы; биологические активы; прочие активы
2. Признание	В момент перехода права собственности	Переход рисков и выгод
3. Оценка незавершенного производства в балансе	Оценка возможна по прямым статьям затрат или по стоимости сырья, материалов (без накладных производственных	Только затраты на приобретение и переработку

	расходов и оплаты труда)	
--	--------------------------	--

Продолжение таблицы 13

	ПБУ 5/2001	IAS 2
4. Производство и переработка	Брак и сверхнормативные потери включаются в фактическую себестоимость запасов; общие административные расходы (счет 26) могут включаться в себестоимость продукции; расходы на продажу (счет 44) могут распределяться между реализованной, отгруженной и готовой продукцией на складе и оставаться в запасах; все производственные расходы включаются в себестоимость; резервы на вывод из эксплуатации и восстановление участка вследствие производства не включаются.	На расходы списываются: сверхнормативные потери; затраты на хранение, кроме необходимых в производственном процессе; общие административные расходы; расходы на продажу; нераспределенные постоянные накладные производственные расходы, если фактический объем производства меньше нормального; резервы на вывод из эксплуатации и восстановление участка включаются.

В России учет производственных запасов регулируют нормативные документы:

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н) [10];
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

Вопросы учета и оценки сырья, материалов, готовой продукции, товаров и незавершенного производства рассматриваются в Положении

по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденном приказом Минфина России от 29 июля 1998г. № 34н [9].

Международные правила, по которым ведется учет МПЗ, сформулированы в стандарте (IAS) 2 «Запасы» [7]. Также в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности содержатся некоторые правила и определения.

По состоянию на 2014 год в балансе предприятия запасы составляли 1 678 666 тыс. руб. Из них 335 733 тыс. руб. составляло незавершенное производство. За этот же период в балансе по данным МСФО запасы составляли 988 027 тыс. руб. (в том числе НЗП – 197 605 тыс. руб.). Различия связана с тем, что оценка запасов по российским стандартам ведется по фактической себестоимости, а по международным стандартам – по нормативным (стандартной) стоимости.

3.6. Порядок проведения аудита затрат на производство

При планировании аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности следует обратиться к федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности (ФПСАД) №3 «Планирование аудита». В соответствии с описанной в нем областью применения данный документ содержит в себе единые требования по планированию аудита, в том числе, минимальный набор аспектов, который необходимо раскрыть на этапе планирования аудита.

Общий план аудита является основой для создания программы аудита, поэтому при его составлении должно сформироваться представление о предполагаемом объеме и порядке проведения аудиторской проверки. В правиле (стандарте) приведен примерный перечень аспектов, который нужно иметь ввиду, разрабатывая общий план аудита. Данные аспекты приведены в правиле (стандарте) в сгруппированном виде по факторам: «знание бизнеса; понимание состояния системы внутреннего контроля; предварительное суждение о существенности в аудите и анализ аудиторского риска; определение характера, временных рамок и объема процедур»; понимание возможностей организации работы; прочие аспекты.

Для проведения аудита затрат на производство продукции основная информация собрана и описана в предыдущих пунктах данной работы. Дополнительно необходимо отметить, что организация ведет учет затрат в соответствии с нормативными правовыми документами по бухгалтерскому учету. В 2014 году организация подлежала обязательному аудиту, так как величина активов на конец 2013 года превышала 60 миллионов рублей, а величина выручки за 2013 год – свыше 400 миллионов рублей, в связи с этим была проведена

обязательная аудиторская проверка, по окончании которой было выдано аудиторское заключение.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [5] также устанавливает единые требования к оценке рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской отчетности. Для определения величины аудиторского риска правило стандарт допускает использование следующих процедур: запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица; аналитические процедуры; наблюдение и инспектирование. Задача аудитора свести аудиторские риски не обнаружения существенных искажений бухгалтерской отчетности до минимума, для чего оцениваются данные риски, и готовится программа аудита с процедурами, которые позволяют избежать не обнаружения искажений. Аудиторские риски необходимо анализировать по отношению ко всей отчетности и по отношению отдельных участков учета.

На основе общего плана формируется программа аудита. Программа представляет собой набор рабочих инструкций и одновременно является инструментом для контроля и регистрации выполненных работ. Выделяют необходимость проработки следующих мероприятий.

1. Организация аудита по счетам и группам операции финансовой отчетности.
2. Определение целей аудита.
3. Определение характера, временных рамок и объема запланированных процедур.
4. Определение степени использования обобщенных или стандартизированных материалов.

При организации аудита по счетам и группам операции финансовой отчетности существует некоторая вариативность. Аудит затрат на производство включается в группы по-разному: аудит затрат на производство в состав аудиторских программ для материально – производственных запасов и отчета о финансовых результатах; состав программы по аудиту затрат; аудит запасов и аудит доходов, расходов, налогов, финансовых результатов. Выбор аудиторской программы по определенному участку остается за аудитором.

После определения участка программы, в рамках которого проводится аудит затрат на производство, можно рассчитать уровень существенности для данного участка. Уровень существенности для данного участка будет рассчитан для проведения аудиторской проверки только в части затрат, произведенных в январе месяце. Затраты на производство продукции за 2014 год в конце года могут содержаться в

дебетовых остатках на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 43 «Готовая продукция», на субсчетах к счету 90 «Себестоимость продаж» и «Управленческие расходы» до реформации баланса. Поэтому уровень существенности для проведения аудита затрат на производство можно рассчитать с использованием величины затрат за 2014 год и величины суммы дебетовых остатков на счетах на конец 2014 года.

Целью аудита затрат на производство является формирование мнения о достоверности отражения в бухгалтерской финансовой отчетности информации о запасах организации и о величине себестоимости проданной продукции за отчетный год.

Программа аудита затрат на производство может включать, в том числе рассмотрение следующих вопросов:

- подтверждение оформления и отражения в учете прямых и косвенных расходов;
- оценка качества инвентаризации производства;
- арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство.

Аудиторские процедуры необходимы для получения аудиторских доказательств. Они делятся на:

- процедуры для тестирования средств контроля;
- процедуры проверки по существу.

В качестве аудиторских процедур могут выступать:

- запросы;
- инспектирование;
- наблюдение;
- подтверждение;
- пересчет;
- повторное проведение;
- аналитические процедуры;
- комбинация из выше изложенных процедур.

В ходе подготовки к проведению аудита для данной работы было обнаружено, что в ходе аудита бухгалтерской отчетности организации, доступно только использование процедур инспектирования, наблюдения, пересчета и аналитических процедур.

Аудиторские процедуры используются в ходе планирования и в ходе проведения аудита по участкам.

Перед проведением проверки необходимо определиться с методом отбора элементов для тестирования, при этом аудитор может:

- отобрать все элементы (сплошная выборка);
- отобрать специфические элементы;
- сформировать аудиторскую выборку.

В силу большого объема проверяемой совокупности, в силу возможности идентифицировать каждый отобранный элемент, и в силу того, что ожидаемый уровень ошибок достаточно низок, для проведения аудита затрат по организации лучше выбрать специфические элементы и сформировать аудиторскую выборку.

Требования к выборочным проверкам и к методам отбора элементов содержатся в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) №16 «Аудиторская выборка». Методология отбора элементов по выборке в данном правиле (стандарте) не описана.

Основные нарушения, которые могут быть выявлены в результате аудита затрат на производство:

- несвоевременное включение в себестоимость отдельных видов затрат;
- несоответствия применяемого метода учета затрат методу, указанному в учетной политике организации;
- неправильная оценка остатков незавершенного производства;
- необоснованное (без документального оформления) списание затрат на производство.

3.7. Рекомендации по совершенствованию калькулирования себестоимости для ООО «Сименс ЭП»

ООО «Сименс ЭП» компания с иностранным капиталом, в 2014 году на 65% принадлежала АО «Сименс АГ» (Германия) и на 35% ЗАО «РЭП Холдинг» (Россия). К концу 2015 году стала принадлежать АО «Сименс АГ», российская доля полностью была выкуплена немецким обществом.

Отчетность организации готовится по российским стандартам, т.к. территориально располагается в России. Также организация готовит отчетность в соответствии с МСФО, для консолидации отчетности с АО «Сименс АГ».

В качестве рекомендаций по совершенствованию калькулирования себестоимости для данной организации, можно оценить сравнение методов расчета себестоимости по российскому учету и по МСФО, чтобы не иметь разниц между учетами.

По стандартам немецкого общества в себестоимость включаются все расходы, связанные с производством продукции, в том числе управленческие и коммерческие, кроме расходов директората и прочих расходов, не связанных непосредственно с производством. А по существующей Учетной политике по российскому учету в себестоимость включаются только материалы и заработная плата с отчислениями в фонды производственных рабочих и косвенно

распределяются расходы производственных затратных центров, такие как косвенные материалы, амортизация оборудования, заработная плата с отчислениями прочих рабочих и прочие.

Также сближение расчета себестоимости продукции по стандартам российского и международного учета необходимо т.к. ООО «Сименс ЭП» выпускает продукцию под склад и не всегда продает ее сразу и на конец года имеет готовую продукцию на складе. Для того чтобы в российском учете не отражать убытки в текущем году за счет больших управленческих расходов предлагается в состав себестоимости продукции включать те же расходы, что и по стандартам МСФО (управленческие расходы, кроме расходов директората).

Таким образом, на конец года по непроданной готовой продукции данные затраты будут отражаться в составе запасов в балансе предприятия (готовая продукция), а не в расходах этого года в составе управленческих расходов в отчете о финансовых результатах, что лучше скажется на показателях отчетности предприятия.

В учетную политику предприятия по РСБУ предлагается внести следующие изменения.

В состав косвенных расходов себестоимости продукции включить общехозяйственные затраты (управленческие расходы), кроме расходов директората, которые будут распределяться в себестоимость по той же методике, что и общепроизводственные расходы. Полностью сравнивать показатели по РСБУ и МСФО невозможно, т.к. существует ряд ограничений.

Так, например, останется разница по методу учета запасов в МСФО отчетности предприятия и РСБУ. По стандартам РСБУ запасы предприятия, в т.ч. готовая продукция, отражаются по фактической стоимости. А по учетной политике предприятия по МСФО запасы отражаются по нормативной (стандартной) стоимости, а возникшие отклонения между фактической стоимостью и стандартной отражаются в расходах периода.

Также для сближения расчета себестоимости продукции по международным и российским стандартам, можно порекомендовать внести изменения в Учетную политику организации, в части метода учета запасов. Так, в Учетной политике по стандартам РСБУ предусмотреть, что материальные запасы будут учитываться по нормативной (стандартной) стоимости.

Предприятие не делает перекладку отчетности из РСБУ в МСФО путем трансформации, а ведет параллельный учет по различным стандартам в SAP. Данные для различных учетов формируются автоматически, т.к. все проводки делаются параллельно во всех учетах, в том числе в налоговом учете.

Так, например, разницы между учетом запасов (приобретение материалов) формируются за счет разницы между стандартными и фактическими ценами.

Разница в учете приобретенных материалов и отражение их на складе в балансе предприятия: в карточке учета материала отделом закупок проставляется учетная (стандартная) цена, которая равна усредненной цене закупки за периоды.

При проведении проводки по приобретению материалов: образовавшаяся разница между ценами на 16 счете (отклонения) в конце месяца в РСБУ списываются на те счета, куда расходовались материалы, или остаются на балансе в том случае, если приобретенные материалы остались на складе. А в МСФО материал ставится к учету по стандартной цене, все отклонения, образовавшиеся на 16 счете, за счет разницы между фактической и стандартной ценой списываются в расходы периода.

ООО «Сименс ЭП» для учета потерь от брака в производстве не использует специально предназначенный счет 28 «Брак в производстве». Для отражения затрат, связанных с данными расходами, в программе SAP R/3 используется специализированный модуль «Excess costs» («Сверхнормативные затраты»). К сверхнормативным затратам кроме потерь от брака организация относит компенсационные выплаты сотрудникам, расходы на обучение, сверхнормативные премии. Таким образом, отдельно выделить затраты от потерь от брака невозможно.

4. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ПРЕДЛАГАЕМЫХ РЕКОМЕНДАЦИЙ

Себестоимость продаж по РСБУ в 2014 году составляла 2 580 966 тыс. руб., по МСФО - 3 595 481 тыс. руб. Себестоимости получились разные т.к. на конец периода остается готовая продукция, которая учитывается в балансе, а управленческие расходы по проданной продукции идут на себестоимость.

Разница управленческих расходов при калькулировании себестоимости по РСБУ и МСФО составляет 305 370 тыс. руб. Прочие расходы отличаются на 728 853 тыс. руб.

Для наглядного представления о формировании разниц приведем пример формирования себестоимости по российскому и международному учету (таблицы 14-15).

Таблица 14– Затраты для формирования себестоимости

Затраты	МСФО, тыс. руб. на единицу	РСБУ, тыс. руб. на единицу
Материальные затраты	2 000	2 000
Заработная плата	540	540
Прочие общепроизводственные расходы	500	500
Общехозяйственные расходы, кроме расходов директората	300	0
Всего	3 340	3 040

Допустим, что готовая продукция была не продана, а помещена на склад в конце периода.

Таблица 15 – Распределение общехозяйственных расходов

	МСФО, тыс. руб.	РСБУ, тыс. руб.	Отчет
Готовая продукция помещена на склад	3 340	3 040	Баланс
Общехозяйственные расходы (26 счет)	15	40 + 15	15 – в отчет о прибылях и

			убытках
--	--	--	---------

Трансформацию российских показателей для получения данных для составления отчетности по международным стандартам проводить не нужно, т.к. в программе SAP параллельно ведется отдельный учет по различным учетам, в том числе и по налоговому учету.

Таким образом, полностью сравнить методику калькулирования себестоимости по российским и международным стандартам невозможно, но можно лишь немного сократить разницу в этих показателях путем включения управленческих расходов в состав косвенных расходов при расчете себестоимости.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Целью данной работы было исследование процесса формирования информации о затратах на производство и калькулирования себестоимости продукции и способов проверки качества данной информации.

В соответствии с поставленными задачами сделаны следующие выводы.

1. В работе были изучены такие теоретические основы как: способы группировки информации о затратах на производство, классификации показателей себестоимости, объекты учета затрат и объекты калькулирования себестоимости продукции, методы учета затрат и калькулирования продукции:
 - прежде всего все затраты, связанные с производством продукции, группируются по двум направлениям: по экономическим элементам, по калькуляционным статьям. Калькуляционные статьи затрат в зависимости от той роли, которую они выполняют при формировании себестоимости производимой продукции, классифицируются по различным признакам: по количеству элементов, включенных в статью; по технико-экономическому признаку; по способу включения в себестоимость продукции; по отношению к календарному периоду; по рациональности использования; в зависимости от объема выпускаемой продукции; в зависимости от существенности для принятия решений;
 - систему показателей себестоимости продукции можно представить в соответствии с двумя признаками классификации: по назначению, по полноте учета затрат;
 - учет затрат и калькулирование себестоимости являются обязательными составляющими учетной работы на промышленных предприятиях. При этом ни учет затрат, ни калькулирование не являются следствием друг друга. Они представляют собой два самостоятельных процесса, связанных друг с другом. Эти два процесса состоят из ряда операций. При этом некоторые из операций в процессе учета затрат на производство и в процессе калькулирования себестоимости логически одинаковы. Вследствие чего данные операции являются общими для учета затрат и для калькулирования себестоимости.
 - методы учета затрат на производства и калькулирования себестоимости продукции создавались для решения разных задач

и при необходимости решения несколько задач их можно сочетать, поэтому разнообразие методов нельзя классифицировать, они все уникальны, так как по-разному позволяют увидеть процесс производства.

2. Участок бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в меньшей степени регламентирован нормативными правовыми документами, нежели, например, участок по учету основных средств.
3. В изучаемой организации учет затрат на производство ведется с использованием набора счетов 20-39 с использованием позаказного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.
4. Целью аудита затрат на производство является формирование мнения о достоверности отражения в бухгалтерской финансовой отчетности информации о запасах организации и о величине себестоимости проданной продукции за отчетный год.

В ходе работы была дана рекомендация сравнить методику расчета себестоимости по российским и международным стандартам для снижения разниц в учете. Также это необходимо для снижения управленческих расходов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30.11.1994 №51-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 05.05.2014).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть вторая от 26.01.1996 №14-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 28.13.2013).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
4. Федеральный закон РФ от 06.02.2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
5. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»
6. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 №696 «Об утверждении правил (стандартов) аудиторской деятельности».
7. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (с изменениями и дополнениями).
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (ред. от 26.08.2015).
10. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
11. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008) (с изменениями и дополнениями от 11.03.2009 г., 25.10, 8.11. 2010 г., 28.04, 18.12.2012 г., 6.04.2015 г.
12. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н (ПБУ 5/01) «Учет материально-производственных запасов»
13. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Минфина РФ от 30.09.2011 № 102.

14. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.
15. Аудит и финансовый анализ: Сергеева Т.В. Планирование аудита затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) [Электронный ресурс] / Т.В. Сергеева // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - № 4. – Режим доступа : http://www.auditfin.com/fin/2010/4/07_02/07_02%20.pdf. свободный.- Загл. с экрана.
16. Бухгалтерская отчетность ООО «Сименс ЭП» [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://www.siemens.com/investor/en/publications_calendar.php
17. Вещунова Н.Л. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / Н.Л. Вещунова. – СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2012. – 192 с.
18. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Самоучитель по бухгалтерскому и налоговому учету. – М.: Проспект. 2010.
19. Демина И.Д. Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в соответствии с МСФО // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2013. N 2. С. 33 – 42.
20. Друри К., Ведение в управленческий и производственный учет [Текст]: учеб. пособие / К. Друри, под ред. С.А. Табалина – М. : ЮНИТИ, Аудит, 1997. – 557с.
21. Керимов В.Э., Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник. – 2е изд. [Текст]: / В.Э. Керимов – М. : Издательско-торговая корпорация, Дашков и Ко, 2006. – 484с.
22. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. - М.: Инфра-М, 2004.
23. Кочинев, Юрий Юрьевич. Аудит [Электронный ресурс]. Ч. 1: курс лекций / Ю.Ю. Кочинев; Санкт-Петербургский государственный политехнический университет. — Санкт-Петербург, 2013. — URL: <http://dl.unilib.neva.ru/dl/2/3394.pdf>
24. Куттер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. - М: Финансы и статистика, 2009.
25. Кузьмина М.С., Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: Учебное пособие [Текст]:/М.С. Кузьмина – М. : КНОРУС, 2010. –248с.

26. Львова И. Н. Учетная политика организации: учеб. пособие. – М.: Магистр, 2008. – 271с.
27. Любушин Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие.- 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.-448 с.
28. Палий В.Ф., Организация управленческого учета [Текст]: / В.Ф.Палий – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 222с.
29. Палий В.Ф., Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета): Учебное пособие [Текст]: / В.Ф.Палий – М. : ИНФРА-М, 2006. – 279с.
30. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Самоучитель по бухгалтерскому учету. СПб.: «Издательский дом Герда», 2008. - 400 с.
31. Проскуряков А.М., Аудит финансовой отчетности: Базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур. [Текст] / А.М. Проскуряков – Вологда: “Издательство «Дарника», 2010. -760с.
32. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник – 2-е изд., исправ. и доп. – М.: ИНФРА-М., 2003. – 636с.
33. Соколов Я.В., Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст]: учеб. пособие / Я.В.Соколов – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
34. Управленческий учет: Учебное пособие [Текст]: / под ред. Я.В. Соколова – М. : Магистр: Инфра-М, 2013. – 428с.
35. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: учеб. практ. пособие. – М.: Омега-Л, 2009 г. – 170 с. Филатов О.К., Рябова Т.Ф., Минаева Е.В.
36. Экономика предприятий (организаций) учеб. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 512с.
37. Фролова Т.А. Бухгалтерский учет. Конспект лекций. – Таганрог: Изд-во ТТИ ЮФУ, 2011. – 86 с.
38. Шеремет А. Д., Сайфулин Р.С. Финансы предприятий. - М.: ИНФРА-М, 2001.-С.164.
39. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негалиев Е.В. Методика финансового анализа предприятий – М.:ИНФРА-М, 2000г.- 245с.
40. Экономический анализ: Учебник/ Под ред. Л.Т. Гиляровской. – 2е изд. – М.: Юнити – Дана, 2003. – 615с.

**Приложение А. Отчет о финансовых результатах ООО
«Сименс ЭП» за 2014, 2013 и 2012 года**

Форма №2	2012 конец	2013 конец	2014 конец
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка	1742536	3996179	3050871
Себестоимость продаж	1 682 484,00	3575680	2 580 966,00
Валовая прибыль (убыток)	60052	420499	469905
Коммерческие расходы	3041	6967	803
Управленческие расходы	345990	296382	343717
Прибыль (убыток) от продаж	-288979	117150	125385
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	39	0	0
Проценты к уплате	56177	88910	166970
Прочие доходы	48577	74668	245517
Прочие расходы	129983	161602	744752
Прибыль (убыток) до налогообложения	-426523	-58694	-540820
Текущий налог на прибыль	0	0	0
Постоянные налоговые обязательства (активы)	9700	7024	24158
Изменение отложенных налоговых обязательств	-2962	0	0
Изменение отложенных налоговых активов	72643	4715	84006
Прочее	5676	0	-186617
Чистая прибыль (убыток)	-351166	-53979	-619273
Справочно			
Совокупный финансовый результат периода	-351166	-53 979	-619 273

**Приложение Б. Бухгалтерский баланс ООО «Сименс ЭП»
за 2014, 2013 и 2012 года**

Форма №1	2012 конец	2013 конец	2014 конец
Баланс	3098752	3088888	3957327
Внеоборотные активы			
Основные средства	1103946	1116132	1197091
Финансовые вложения	0	0	0
Отложенные налоговые активы	73738	78453	0
Прочие внеоборотные активы	74127	110770	27206
Итого	1251811	1305355	1224297
Оборотные активы			
Запасы	997288	983952	1678666
НДС по приобретенным ценностям	3880	5394	7396
Дебиторская задолженность	802612	700310	834671
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	0	0	0
Денежные средства и денежные эквиваленты	19729	74124	188853
Прочие оборотные активы	23432	19753	23444
Итого	1846941	1783533	2733030
Капитал и резервы			
Уставный капитал	1537073	1537073	1537073
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	-314492	-368472	-987744
Итого	1222581	1168601	549329
Долгосрочные обязательства			
Заемные средства	0	916756	0
Отложенные налоговые обязательства	0	0	0
Оценочные обязательства	0	42852	59064
Итого	0	959608	59064
Краткосрочные обязательства			
Заемные средства	938863	4292	1973429
Кредиторская задолженность	911232	923204	1342628
Доходы будущих периодов	0	0	6453
Оценочные обязательства	26076	33183	26424
Прочие обязательства	0	0	0
Итого	1876171	960679	3348934