Анализ условно-постоянных расходов организации

УДК 336.657

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ НАКЛАДНЫХ ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИИ

П.А. КАНАПУХИН,
доктор экономических наук, доцент,
заведующий кафедрой маркетинга
E-mail: kanapukhin@econ.vsu.ru
Воронежский государственный университет,
Воронеж, Российская Федерация

Т.А. ПОЖИДАЕВА,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономического анализа и аудита
E-mail: pozhidaeva_tap@econ.vsu.ru
Воронежский государственный университет,
Воронеж, Российская Федерация

Предмет/тема. *В современных условиях ограниченности производственных ресурсов, функционирования в жесткой конкурентной среде, а также наложения на деятельность хозяйствующих субъектов проблем, связанных с введением внешних санкций на российскую экономику, особенно остро встает проблема повышения эффективности их деятельности. Одним из ключевых направлений решения этой серьезной задачи является минимизация всех видов расходов, в том числе связанных с производством и продажей продукции, работ, услуг. Реализация этого направления невозможна без осуществления действенного внутрихозяйственного контроля. При этом до сих пор остаются недостаточно разработанными вопросы организационно-методического обеспечения контроля отдельных видов затрат, в том числе накладного характера.*

Цель/задачи. *Целью авторского исследования является разработка методики внутрихозяйственного контроля накладных затрат, связанных с подготовкой, обслуживанием, управлением производством продукции, работ, услуг и их продажей.*

Методология. *На основе детализации накладных затрат на элементы и контрольные точки определены цель осуществления внутрихозяйственного контроля данных расходов, его информационная база, субъекты, формы, методы, приемы и процедуры, возможные нарушения, а также характер и содержание принимаемых управленческих решений по результатам проведения контроля.*

Результаты. *Разработаны целевой, информационный, организационный, процедурный и управленческий аспекты методики внутрихозяйственного контроля накладных затрат.*

Выводы/значимость. *Внедрение в практику предлагаемых методических разработок позволит повысить организационный уровень проведения внутрихозяйственного контроля затрат, что в ко-*

нечном итоге обеспечит необходимые условия для эффективного управления операционной деятельностью экономических субъектов.

Ключевые слова: *внутрихозяйственный контроль, накладные расходы, методика контроля, информационная база контроля, субъекты контроля, методы и процедуры контроля, виды и формы контроля*

В современных условиях ограниченности производственных ресурсов, функционирования в жесткой конкурентной среде, а также наложения на деятельность хозяйствующих субъектов проблем, связанных с введением внешних санкций на российскую экономику, особенно остро встает проблема повышения эффективности их деятельности. Одним из ключевых направлений решения этой задачи является минимизация всех видов расходов, в том числе связанных с производством и продажей продукции (работ, услуг). Реализация этого направления невозможна без осуществления действенного внутрихозяйственного контроля. При этом до сих пор остаются недостаточно разработанными вопросы организационно-методического обеспечения контроля отдельных видов затрат, в том числе накладного характера.

Затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг) являются важнейшими объектами внутрихозяйственного контроля. Любое, даже незначительное, их изменение приводит к сокращению или росту прибыли. Таким образом, поиск путей снижения затрат является ключевым направлением выявления резервов ее увеличения, что является одной из главных целей осуществления внутрихозяйственного контроля.

При всем многообразии затрат, связанных с производством и продажей продукции (работ, услуг), весьма проблемными с точки зрения воздействия на уровень безубыточности операционной деятельности организации являются в первую очередь накладные затраты: расходы на подготовку и освоение производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы, потери от брака, расходы на продажу (коммерческие расходы) [6]. Особенностями данных расходов являются:

– комплексность состава (материальные, трудовые затраты, амортизация, прочие затраты);
– косвенный характер распределения между отдельными видами продукции;
– условно-постоянный характер большинства из этих расходов;
– значительный объем в сравнении с основными затратами на производство продукции, особенно в периоды спада операционной деятельности, освоения новых видов производств и технологий, получения крупных партий бракованных изделий и др.

Перечисленные особенности обусловливают содержание методики внутрихозяйственного контроля накладных затрат и его содержание. При всем многообразии литературы по финансово-хозяйственному контролю, внешнему и внутреннему аудиту, внутрихозяйственному контролю [1–3, 5, 7, 9–15, 18, 20, 21] остаются недостаточно разработанными вопросы построения комплексной методики внутрихозяйственного контроля накладных затрат. Как вариант разработки такой методики можно предложить подход, в основу которого положено структурирование выбранного объекта контроля – накладных затрат – путем выделения в его составе элементов и обоснования по каждому из этих элементов контрольных точек, т.е. существенных, наиболее значимых контрольных областей [16]. По каждой контрольной точке необходимо определить цель осуществления контроля, информационную базу, субъекты, формы, методы, приемы и процедуры [4, 17], возможные нарушения, а также характер и содержание принимаемых управленческих решений по результатам его проведения. В совокупности перечисленные аспекты представляют собой составляющие методики внутрихозяйственного контроля накладных затрат. Реализация методики контроля нацелена на получение достоверной информации о сумме этих расходов, на выявление факторов, повлиявших на их изменение по сравнению с запланированной (сметной) величиной, а также на поиск внутрихозяйственных резервов снижения производственных затрат, себестоимости продукции и роста прибыли от основной (операционной) деятельности организации.

Для разработки методики внутрихозяйственного контроля накладных затрат выделим объекты и контрольные точки (табл. 1).

Одним из факторов эффективного управления производством является организация строгого *контроля за расходами на подготовку и освоение производства*. При этом, по мнению авторов, целесообразно выделение двух контрольных точек: источники возмещения (покрытия) расходов и порядок включения в себестоимость продукции.

К данному виду расходов относят следующие:

Таблица 1

Содержание внутрихозяйственного контроля накладных затрат

Элемент контроля	Контрольные точки
Расходы на подготовку и освоение производства	Источники возмещения (покрытия) расходов. Порядок включения в себестоимость продукции
Расходы на обслуживание производства, управление и продажу продукции (общепроизводственные, общехозяйственные расходы и коммерческие расходы)	Соблюдение сметы расходов. Распределение расходов между отдельными видами продукции
Потери от брака	Отражение в учете. Причины и виновники, порядок отнесения на себестоимость продукции

– затраты на освоение и подготовку новых организаций, производств, цехов и агрегатов, учтенные с начала текущей деятельности организации, цеха или использования новых агрегатов в текущей деятельности организации (пусковые расходы);
– затраты на освоение и подготовку производства новых видов продукции, не предназначенной для массового производства, и новых технологических процессов;
– затраты на разработку природных ресурсов, подготовительные работы на разрабатываемых месторождениях в добывающей промышленности;
– другие единовременные расходы, перечень которых основан на отраслевой специфике деятельности организации и на видах производств.

Величина пусковых расходов определяется сметой, которая составляется с учетом установленного режима, продолжительности и других условий пробной эксплуатации, освоения вводимых в действие объектов.

Проведение внутрихозяйственного контроля должно быть направлено на проверку обоснованности отражения в учете источников возмещения затрат на подготовку и освоение производства новых видов продукции и технологических процессов. При этом необходимо учитывать, что особенностью затрат на подготовку и освоение новых производств является несовпадение времени их совершения со временем выпуска продукции. В связи с этим до окончания подготовки и освоения производства указанные расходы предварительно учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов». После окончания работ и освоения продукции данные расходы равными долями включаются в себестоимость освоенной продукции, исходя из установленного срока их погашения [19, с. 110].

Расходы на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, включают затраты на проектирование и конструирование, разработку технологического процесса изготовления продукции, переоснастку и переналадку оборудования и др. Указанные расходы включаются в себестоимость продукции. В случае, если эти расходы связаны с подготовкой и освоением серийного и массового производства продукции, их общая сумма в себестоимость продукции не включается, а относится на счет внебюджетных фондов финансирования отраслевых и межотраслевых научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и мероприятий по освоению новых видов продукции (внебюджетные фонды финансирования НИОКР).

Особое внимание должно быть обращено на правильность отражения в учете затрат по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, исправлению дефектов оборудования по вине организаций-изготовителей и другие аналогичные затраты. Такие потери должны быть компенсированы за счет организаций, нарушивших условия поставок и выполнения работ.

Проводя проверку по элементу «Расходы на подготовку и освоение производства», важно также осуществлять *контроль за правильностью их включения в себестоимость продукции*. При этом следует проверить обоснованность сметы пусковых расходов, разрабатываемых планово-экономической службой (ПЭС) на основе расчетов потребности в материальных, энергетических, трудовых и других видах затрат, а также сметной стоимости подрядных работ в соответствии с договорами, заключенными со сторонними организациями. Также следует установить контроль за правильным отражением в учете фактических расходов, накапливаемых на счете 97 «Расходы будущих периодов», и обоснованностью их списания с этого счета на себестоимость выпущенной продукции (в дебет счета 20 «Основное производство») по данным соответствующих регистров бухгалтерского учета.

Пусковые расходы включают в себестоимость отдельных видов продукции по нормам погашения,

которые устанавливаются на единицу продукции с учетом общей суммы расходов, длительности периода погашения пусковых расходов и планового объема выпуска продукции в рассматриваемом периоде.

Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов учитывают отдельно как вложения во внеоборотные активы на основании указаний ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»*. Срок списания этих затрат организация определяет самостоятельно с учетом срока, в течение которого могут быть получены экономические выгоды от результатов выполненных работ. При этом срок полезного использования не может быть дольше срока деятельности организации. Затраты списывают линейным способом либо способом списания расходов пропорционально объему продукции, работ или услуг.

Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов не включают затрат на освоение и подготовку выпуска продукции, которая не предназначена для массового производства. Не относятся к расходам на подготовку и освоение производства затраты, связанные с улучшением технологии и организации производства, с повышением качества продукции, а также связанные с изменением дизайна продукции и других свойств, осуществляемых в ходе технологического процесса. Перечисленные затраты являются общепроизводственными или общехозяйственными расходами и включаются в их состав по времени признания. Фактические затраты на подготовку производства изделий по индивидуальным заказам включаются в затраты соответствующего изделия или партии изделий.

Затраты на освоение природных ресурсов включают в свой состав, кроме работы подготовительного характера на разрабатываемых месторождениях, также затраты по доразведке введенных в разработку месторождений; затраты на организацию новых структурных подразделений на новых площадях; расходы по очистке территории при открытых горных работах; затраты по подготовке площадок для хранения плодородного слоя почвы, который можно использовать при последующей рекультивации земель; затраты по устройству временных подъездных дорог к скважинам или местам разработки месторождения, а также другие виды работ. Все эти расходы учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов» предварительно и на основании расчетов и сроков погашения списывают в установленном порядке.

В процессе внутрихозяйственного контроля *расходов на обслуживание производства, управление и продажу* важными контрольными точками, по мнению авторов, являются соблюдение сметы расходов и их распределение между отдельными видами продукции. К таким расходам относятся общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы (расходы на продажу). Первые включают затраты на обслуживание основного и вспомогательного производств предприятия. При этом наибольший удельный вес в структуре этих затрат на промышленных предприятиях составляют расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО). В связи с тем, что рост технической оснащенности предприятия сложными машинами, дорогостоящим оборудованием сопровождается расширением объема работ по наладке и контролю за бесперебойным их функционированием, содержанию в рабочем состоянии и вызывает увеличение РСЭО и повышение их удельного веса в себестоимости продукции, существенно возрастает потребность в организации четкой системы предшествующего и последующего *внутрихозяйственного контроля за соблюдением смет этих расходов*. Для этого ПЭС по согласованию с техническими службами предприятия – службой главного механика (СГМ), службой главного технолога (СГТ) и другими – разрабатывает нормативы затрат на эксплуатацию и ремонт различных групп оборудования, лимиты потребления смазочных и обтирочных материалов, топлива, энергии, инструмента, лимиты численности обслуживающего персонала и др. Для удобства контроля за соблюдением сметы расходов целесообразно учитывать РСЭО на самостоятельном синтетическом счете либо на отдельном субсчете, открываемом к счету 25 «Общепроизводственные расходы» по каждому структурному подразделению.

К другим общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание, организацию структурного подразделения предприятия и управления им. Для организации аналитического учета и повышения контрольных возможностей за фактической величиной этих расходов на практике

* Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (в ред. от 18.09.2006).

рекомендуется вести учет по отдельным статьям в соответствующем регистре бухгалтерского учета, принятом в организации. При этом следует выделять наиболее значимые расходы для закрепления их за центрами затрат (центрами ответственности) и установления систематического контроля. Необходимо обратить особое внимание на статьи непроизводительных расходов и потерь (потери от простоев, от порчи материальных ценностей при хранении в цехах, от недоиспользования деталей, узлов и технической оснастки, недостача материальных ценностей и незавершенного производства и др.), которые нередко вообще не выделяются в номенклатуре статей общепроизводственных расходов или им не уделяется должного внимания (неполное выявление этих потерь, отсутствие использования сигнального документирования, выявления причин и виновников и др.). Существенным моментом в организации внутрихозяйственного контроля является разработка смет аналогично РСЭО и по другим статьям общепроизводственных расходов, чтобы руководители производства (начальники цехов) знали размер допустимых затрат, могли принимать решения, как поступить в том или ином случае с отдельными расходами и с их соотнесением с объемом производства. Для получения информации, пригодной для принятия управленческих решений, смету общепроизводственных расходов, и в первую очередь РСЭО, необходимо пересчитать на фактический объем производства и сопоставить с фактическими расходами. Наиболее достоверные результаты получаются при пересчете условно-переменной части расходов, с тем чтобы привести сметные затраты к реальному объему производства. Такой подход обычно называют составлением сметы с учетом изменения затрат, связанных с колебаниями объема производства [8, с. 304–305].

К общехозяйственным относят расходы на общее обслуживание и организацию производства и управление предприятием в целом, непосредственно не связанные с производственным процессом. Организация аналитического учета этих расходов в постатейном разрезе также позволяет усилить контроль наиболее значимых статей, в том числе статей непроизводительных общехозяйственных расходов, что в конечном итоге важно при оптимизации этих расходов, предупреждении потерь и убытков.

К расходам на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, относятся расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; рекламу; представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, к расходам на продажу относятся издержки обращения (расходы на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; хранение и подработку товаров; рекламу; представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы).

В процессе внутрихозяйственного контроля соблюдения сметы коммерческих расходов (расходов на продажу) следует применить те же процедуры, что и в отношении общепроизводственных расходов, в том числе связанные с пересчетом сметных значений условно-переменной части расходов на продажу на фактический объем продаж.

Косвенный характер расходов на обслуживание производства, управление и продажу обусловливает важность осуществления внутрихозяйственного контроля *за распределением этих расходов между отдельными видами продукции*, с помощью которого устанавливается достоверность себестоимости конкретных видов продукции. При этом большое значение имеют применяемые способы распределения расходов. В частности, допускается распределение РСЭО между видами продукции исходя из величины этих расходов в час работы оборудования с учетом стоимости, сложности, мощности и других характеристик. Для этого определяются сметные (нормативные) ставки. Если же на предприятиях в связи с большой номенклатурой изделий распределение РСЭО между отдельными видами продукции по сметным ставкам затруднено, то разрешается распределять эти расходы пропорционально основной заработной плате производственных рабочих. Этот же способ рекомендован при включении в себестоимость отдельных видов продукции и других общепроизводственных, а также общехозяйственных расходов. Вместе с тем в современных условиях российские предприятия получили возможность использовать в своей практике альтернативную методику учета общехозяйственных расходов, широко

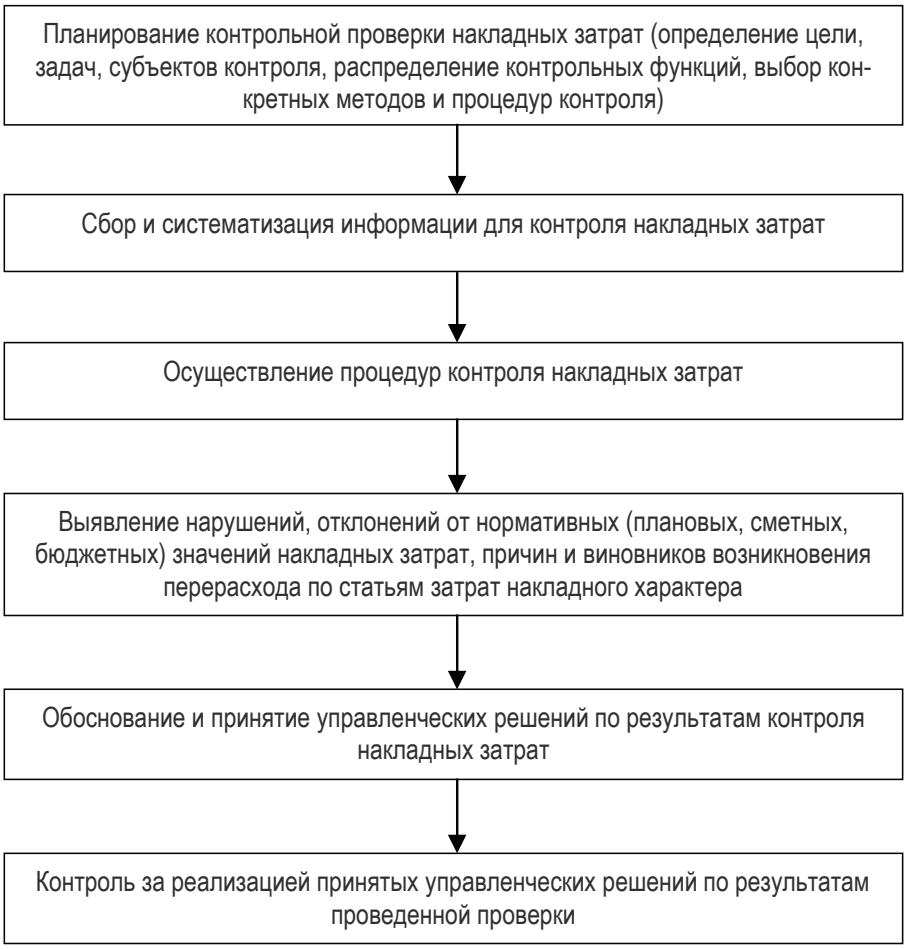
используемую в зарубежных компаниях. Главной ее особенностью является то, что не зависящие от объема производства условно-постоянные общехозяйственные расходы отделяются от производственных затрат и не списываются ежемесячно в дебет счета 20 «Основное производство». Эти расходы в конце месяца полностью относят на финансовые результаты от реализации продукции (в дебет счета 90 «Продажи»). Таким образом, отпадает необходимость в условном распределении общехозяйственных расходов между различными изделиями, а также между готовой продукцией и НЗП. В этих условиях основное внимание уделяется не столько контролю за точностью и обоснованностью распределения их между объектами калькулирования, сколько контролю за целесообразностью этих расходов.

Накопленные суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг, списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании подлежат распределению в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей); в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца). Все остальные расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ, услуг), ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Очень важным участком контрольной деятельности являются *потери от брака*. Их величина должна жестко контролироваться, поскольку они становятся существенным фактором увеличения издержек и возникновения потерь операционной прибыли. В ходе такого контроля необходимо прежде всего проверить *точность исчисления себестоимости окончательного брака и потерь от брака,* а также *полноту их отражения в учете.* При этом следует учесть то обстоятельство, что во многих производствах брак бывает только внутренним, т.е. обнаруженным до отправки продукции потребителям. В связи с этим себестоимость окончательного брака (изделия и полуфабрикаты, которые нельзя использовать по прямому назначению, а исправление их технически невозможно или экономически нецелесообразно) включает фактические расходы сырья, материалов, заработной платы производственных рабочих, а также соответствующую долю общепроизводственных расходов, в том числе РСЭО. Для определения потерь от брака, относимых на себестоимость продукции, к стоимости окончательного брака прибавляются затраты на его исправление (затраты материалов, заработной платы на эти цели с добавлением доли общепроизводственных расходов) и вычитаются стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования, суммы удержаний с виновников брака и поставщиков недоброкачественных материалов. В ходе контроля необходимо проверить полноту отражения затрат на брак, определяемую по данным составляемых службой технического контроля (СТК) актов (извещений) о браке и отражаемую по дебету счета 28 «Брак в производстве», и сумм возмещений (кредит этого же счета). Целью такого контроля является предупреждение случаев неполного и неточного отражения в учете себестоимости брака и потерь от брака (занижение суммы брака, отсутствие удержаний с виновных лиц и др.), в результате чего возникают искажения себестоимости продукции, на которую были списаны эти потери, а отсюда и прибыли. Важно также проверить *правильность списания потерь от брака на себестоимость* именно тех видов продукции, по которым выявлен брак.

Существенным моментом при осуществлении контроля за потерями от брака является *выявление причин и виновников брака*. Важную роль при этом играет организация оперативного контроля в отдельных цехах (участках, бригадах) на основе рапортов о забракованной продукции (за день, неделю, месяц), в которых должны четко указываться виновники брака, размеры причиненного ущерба, а также причины, вызвавшие брак и характеризующиеся допущенными нарушениями технологической и производственной дисциплины (неправильной наладкой оборудования, его неисправностями, нарушением технологической документации, недостаточной квалификацией исполнителей, дефектами в сырье и материалах). Именно на этом участке особенно проявляется возможность превентивного (предупредительного) воздействия внутрихозяйственного контроля на хозяйственные процессы, вызывающие нежелательные изменения в объектах управления (себестоимости продукции и прибыли).

Алгоритм осуществления внутрихозяйственного контроля накладных расходов представлен на рисунке.



Алгоритм осуществления внутрихозяйственного контроля накладных затрат

Методические аспекты внутрихозяйственного контроля накладных затрат по элементам контроля представлены в табл. 2–4, где по каждой контрольной точке раскрыты цель, источники информации, субъекты и формы проведения внутрихозяйственного контроля, контрольные методы и процедуры, а также характер выявленных нарушений и принимаемых решений по их устранению.

Представленные данные раскрывают целевой, информационный, организационный, процедурный и управленческий аспекты методики внутрихозяйственного контроля накладных затрат (табл. 2–4). Иллюстрация данной методики в табличной форме дает возможность четко и наглядно проследить по каждому направлению все аспекты осуществления контрольного процесса, начиная от постановки цели до принятия управленческих решений, разрабатываемых по результатам выполнения субъектами контроля различных процедур на основе необходимой информации.

Внедрение в практику предлагаемых методических разработок позволит повысить организационный уровень проведения внутрихозяйственного контроля затрат, что в конечном итоге обеспечит необходимые условия для эффективного управления операционной деятельностью экономических субъектов.

Таблица 2

Методика внутрихозяйственного контроля накладных затрат на производство продукции (работ, услуг) по расходам на подготовку и освоение производства

Аспект методики	Контрольные точки	
	Источники возмещения расходов	Порядок включения в себестоимость продукции
Цель контроля	Выявление случаев включения в себестоимость продукции расходов, которые должны быть возмещены за счет внебюджетных фондов финансирования НИОКР или компенсированы за счет организаций, нарушивших условия поставок и выполнения работ	Выявление случаев неоправданного списания расходов на себестоимость продукции
Информационная база	Сметы расходов на подготовку и освоение производства, сметы погашения расходов, калькуляции себестоимости продукции, данные счетов 20, 25, 97 и др.	Сметы расходов, сметы погашения расходов; калькуляции себестоимости продукции; данные счетов 20, 25, 97
Субъекты контроля	Бухгалтерия, служба внутреннего контроля	Бухгалтерия, ПЭС, служба внутреннего контроля

Окончание табл. 2

Аспект методики	Контрольные точки	
	Источники возмещения расходов	**Порядок включения в себестоимость продукции**
Форма контроля	Последующий, функциональный, выборочный	Предшествующий, последующий, функциональный, выборочный
Методы и приемы контроля	Расчетно-аналитические, документальные, органолептические	Расчетно-аналитические, документальные
Содержание процедур контроля	Проверка обоснованности отражения в учете источников финансирования расходов на основе исследования характера (вида) этих расходов	Разработка сметы расходов и проверка ее обоснованности; проверка правильности включения расходов в себестоимость отдельных видов продукции в соответствии с принятым методом их списания
Возможные нарушения	Включение в себестоимость продукции расходов, которые должны быть возмещены за счет внебюджетных фондов финансирования НИОКР или компенсированы за счет организаций, нарушивших условия поставок и выполнения работ	Завышенное или неравномерное списание расходов на себестоимость продукции, как следствие – искажение себестоимости отдельных видов продукции
Принятие управленческих решений	Решения по устранению выявленных нарушений	Решения по устранению выявленных нарушений

Таблица 3

Методика внутрихозяйственного контроля накладных затрат на производство продукции (работ, услуг) по расходам на обслуживание производства, управление и продажу продукции (общепроизводственные, общехозяйственные расходы и коммерческие расходы)

Аспект методики	Контрольные точки	
	Соблюдение сметы расходов	**Распределение расходов между отдельными видами продукции**
Цель контроля	Выявление причин перерасхода по этим статьям затрат по сравнению с нормативными (лимитными) значениями по смете и резервов их снижения	Выявление случаев искажения себестоимости отдельного вида продукции вследствие допущения ошибок при распределении расходов на обслуживание производства, управление и продажу
Информационная база	Нормативы (лимиты) затрат по каждой статье общепроизводственных, общехозяйственных расходов и расходов на продажу (в сметах); данные счетов 20, 23, 25, 26, 44	Сметы расходов; ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов и расходов на продажу; калькуляции себестоимости продукции; данные счетов 20, 23, 25, 26, 44
Субъекты контроля	Бухгалтерия, ПЭС, СГТ, СГМ, служба внутреннего контроля, начальники цехов	Бухгалтерия, служба внутреннего контроля
Форма контроля	Предшествующий, последующий, функциональный, выборочный	Последующий, функциональный, выборочный
Методы и приемы контроля	Расчетно-аналитические, документальные, обобщение результатов контроля в виде аналитических группировок сумм перерасхода по причинам, центрам ответственности	Расчетно-аналитические, документальные
Содержание процедур контроля	Разработка сметы расходов и проверка ее обоснованности; сопоставление фактически произведенных расходов (по ведомостям) с их нормативной величиной (по смете); анализ причин перерасхода, выявление резервов снижения затрат; проверка правильности списания отклонений (на основании информации по указанным счетам)	Проверка суммы общепроизводственных, общехозяйственных расходов и расходов на продажу, подлежащих распределению, по данным ведомостей и соответствующих аналитических статей дебета счетов 25, 26, 44; сопоставление величины прямых затрат на оплату труда производственных рабочих с соответствующей долей расходов на обслуживание производства, управление и продажу

Окончание табл. 3

Аспект методики	Контрольные точки	
	Соблюдение сметы расходов	Распределение расходов между отдельными видами продукции
Возможные нарушения	Неправильное использование норм; неправомерное списание отклонений	Арифметические и методологические ошибки в распределении общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов на продажу и как следствие искажение себестоимости отдельных видов продукции
Принятие управленческих решений	Принятие управленческого решения по устранению непроизводительных расходов, причин перерасхода по этим статьям; разработка мероприятий по мобилизации выявленных резервов снижения расходов на обслуживание производства, управление и продажу	Решения по устранению ошибок при распределении затрат

Таблица 4

Методика внутрихозяйственного контроля накладных затрат на производство продукции (работ, услуг) по потерям от брака

Аспект методики	Контрольные точки	
	Отражение в учете	Причины и виновники, порядок отнесения на себестоимость продукции
Цель контроля	Проверка точности исчисления себестоимости окончательного брака и потерь от него, полноты отражения в учете	Поиск причин и виновников, проверка своевременности предъявления претензий, правильности списания на себестоимость продукции
Информационная база	Акты о браке; акты (рапорты) о забракованной продукции; данные счета 28 в корреспонденции со счетами 10, 20, 69, 70	Акты о браке; акты (рапорты) о забракованной продукции; документы о предъявлении претензий поставщикам; данные счета 28, 10, 20, 62, 69, 70
Субъекты контроля	Начальник цеха, СТК, бухгалтерия, служба внутреннего контроля	Руководитель предприятия, начальники цехов, мастера, СТК, бухгалтерия, служба внутреннего контроля
Форма контроля	Текущий, последующий, линейный, функциональный, сплошной	Текущий, последующий, линейный, функциональный, сплошной
Методы и приемы контроля	Расчетно-аналитические, документальные, органолептические	Органолептические (экспертная оценка, опрос лиц), расчетно-аналитические, документальные, обобщение результатов контроля в оперативных отчетах (рапортах) с указанием причин, виновников и размеров причиненного ущерба по каждому подразделению предприятия
Содержание процедур контроля	Проверка полноты отражения затрат на брак по дебету счета 28 и сумм возмещения по кредиту этого же счета	Выявление причин и виновников внутреннего брака; проверка своевременности предъявления претензий поставщикам недоброкачественных материалов; проверка правильности списания потерь от брака на себестоимость тех видов продукции, по которым выявлен брак
Возможные нарушения	Неполное и неточное отражение в учете операций по счету	Отсутствие поиска причин и виновников брака; несвоевременное предъявление претензий; искажение себестоимости отдельных видов продукции вследствие неправильного списания потерь от брака
Принятие управленческих решений	Решения по устранению искажений в учете потерь от брака	Решения по устранению причин возникновения брака и наказанию виновников

Список литературы

1. *Андреев В.Д.* Внутренний аудит. М.: Финансы и статистика, 2003. 461 с.

2. *Белобжецкий И.А.* Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. М.: Финансы, 1979. 160 с.

3. *Белобжецкий И.А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. 256 с.

4. *Белуха Н.Т.* Теория финансово-хозяйственного контроля: учеб. пособие. Киев: Вища школа, 1990. 278 с.

5. *Богомолов А.М., Голощапов Н.А.* Внутренний аудит: организация и методика проведения. М.: Экзамен, 2000. 190 с.

6. *Булгакова С.*В. Бухгалтерский управленческий учет. Воронеж: ВГУ, 2007. 324 с.

7. *Бурцев В.В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2000. 318 с.

8. Бухгалтерский учет / под ред. П.С. Безруких. М.: Бухгалтерский учет, 2003. 719 с.

9. Внутренний аудит / под ред. Т.М. Рогуленко. М.: КноРус, 2014. 179 с.

10. Внутренний аудит / под ред. Ж.А. Кеворковой. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 319 с.

11. *Ендовицкий Д.А., Коменденко С.Н.* Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

12. *Жминько С.И., Швырева О.И., Сафонова М.Ф.* Внутренний аудит. Ростов н/Д: Феникс, 2008. 316 с.

13. *Когденко В.Г.* Развитие концепции внутреннего контроля // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 14. С. 2–12.

14. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / под ред. Б.И. Валуева и В.Н. Волковой. М.: Финансы и статистика, 1987. 239 с.

15. *Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л.* Ревизия и контроль. М.: КноРус, 2006. 520 с.

16. *Пожидаева Т.А.* Методические аспекты внутрихозяйственного контроля за материальными затратами на производство продукции // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 36. С. 62–68.

17. *Пожидаева Т.А.* Систематизация научного инструментария внутрихозяйственного контроля деятельности организации // Современная экономика: проблемы и решения. 2011. № 8. С. 171–182.

18. *Рогуленко Т.М., Пономарева С.В.* Аудит: учебник. М.: КноРус, 2010. 415 с.

19. *Сапожникова Н.Г., Панина И.В., Гальчина О.Н., Коробейникова Л.С.* Бухгалтерский учет и отчетность: учеб. пособие / под ред. Д.А. Ендовицкого. М.: КноРус, 2015. 360 с.

20. *Соколов Б.Н., Рукин В.В.* Системы внутреннего контроля: организация, методики, практика. М.: Экономика, 2007. 441 с.

21. *Суйц В.П.* Внутрипроизводственный контроль. М.: Финансы и статистика, 1987. 125 с.

Economic Analysis: Theory and Practice
ISSN 2311-8725 (Online)
ISSN 2073-039X (Print)

THE INTERNAL CONTROL OF THE ORGANIZATION'S OVERHEAD COSTS: METHODOLOGICAL ASPECTS

Pavel A. KANAPUKHIN,
Tat'yana A. POZHIDAEVA

Abstract

Importance The modern conditions of limited productive resources, functioning in a tough competitive environment, as well as the overlay, in the economic units' activities, of problems associated with the introduction of foreign sanctions on the Russian economy, lead to the problem of improving the effectiveness. One of the key areas to address this serious problem is to minimize all kinds of costs, including those ones associated with the production and sale of products, works, and services. The implementation of this direction is impossible without implementation of the effective internal control. The issues of organizational and methodological support of controlling certain kinds of costs, including overhead costs, still remain underdeveloped.

Objectives The authors' research purpose is the development of a method of internal control of overhead costs associated with the preparation, maintenance, management of production, works, services and sales.

Methods On the basis of detailed overhead costs on items and control points, the authors identified the purpose of implementation of internal control of these expenses, its information base, subjects, forms, methods, techniques and procedures, possible violations, as well as the nature and content of management decisions based on the results of monitoring.

Results The authors have developed targeted, information, organizational, procedural and managerial aspects of internal control of overhead costs.

Conclusions and Relevance The introduction of the proposed methodological developments will improve the level of organization of internal control of costs, which will ultimately ensure the conditions necessary for the effective management of the operating activity of the economic actors.

Keywords: internal control, overheads, methods, control, monitoring, database, subjects, procedures, types, forms

References

1. Andreev V.D. *Vnutrennii audit* [Internal audit]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003, 461 p.

2. Belobzhetskii I.A. *Finansovo-khozyaistvennyi kontrol' v upravlenii ekonomikoi* [Financial and operations monitoring in economy management]. Moscow, Finansy Publ., 1979, 160 p.

3. Belobzhetskii I.A. *Finansovyi kontrol' i novyi khozyaistvennyi mekhanizm* [Financial control and a new economic mechanism]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1989, 256 p.

4. Belukha N.T. *Teoriya finansovo-khozyaistvennogo kontrolya* [A theory of financial and operations monitoring]. Kiev, Vishcha shkola Publ., 1990, 278 p.

5. Bogomolov A.M., Goloshchapov N.A. *Vnutrennii audit: organizatsiya i metodika provedeniya* [Internal audit: organization and methodology for conducting]. Moscow, Ekzamen Publ., 2000, 190 p.

6. Bulgakova S.V. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Voronezh, VSU Publ., 2007, 324 p.

7. Burtsev V.V. *Organizatsiya sistemy vnutrennego kontrolya kommercheskoi organizatsii* [Organization of the internal control system of a commercial organization]. Moscow, Ekzamen Publ., 2000, 318 p.

8. *Bukhgalterskii uchet* [Accounting]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2003, 719 p.

9. *Vnutrennii audit* [Internal audit]. Moscow, KnoRus Publ., 2014, 179 p.

10. *Vnutrennii audit* [Internal audit]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2013, 319 p.

11. Endovitskii D.A., Komendenko S.N. *Organizatsiya analiza i kontrolya innovatsionnoi deyatel'nosti khozyaistvuyushchego sub''ekta* [Analysis and monitoring of an economic entity's innovative activity]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2004, 272 p.

12. Zhmin'ko S.I., Shvyreva O.I., Safonova M.F. *Vnutrennii audit* [Internal audit]. Rostov-on-Don, Feniks Publ., 2008, 316 p.

13. Kogdenko V.G. Razvitie kontseptsii vnutrennego kontrolya [Developing the idea of internal control system]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Science and Experience*, 2013, no. 14, pp. 2–12.

14. *Kontrol' v sisteme vnutriproizvodstvennogo khozrascheta* [Internal production cost accounting control]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1987, 239 p.

15. Mel'nik M.V., Panteleev A.S., Zvezdin A.L. *Reviziya i kontrol'* [Audit and control]. Moscow, KnoRus Publ., 2006, 520 p.

16. Pozhidaeva T.A. Metodicheskie aspekty vnutrikhozyaistvennogo kontrolya za material'nymi zatratami na proizvodstvo produktsii [Methodological aspects of internal control of material costs of production]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2013, no. 36, pp. 62–68.

17. Pozhidaeva T.A. Sistematizatsiya nauchnogo instrumentariya vnutrikhozyaistvennogo kontrolya deyatel'nosti organizatsii [Systematization of scientific instruments of internal control of the organization]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Contemporary Economics: Problems and Solutions*, 2011, no. 8, pp. 171–182.

18. Rogulenko T.M., Ponomareva S.V. *Audit* [Audit]. Moscow, KnoRus Publ., 2010, 415 p.

19. Sapozhnikova N.G., Panina I.V., Gal'china O.N., Korobeinikova L.S. *Bukhgalterskii uchet i otchetnost'* [Accounting and reporting]. Moscow, KnoRus Publ., 2015, 360 p.

20. Sokolov B.N., Rukin V.V. *Sistemy vnutrennego kontrolya: organizatsiya, metodiki, praktika* [Internal control systems; organization, methods, experience]. Moscow, Ekonomika Publ., 2007, 441 p.

21. Suits V.P. *Vnutriproizvodstvennyi kontrol'* [Intraproductive control]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1987, 125 p.

Pavel A. KANAPUKHIN
Voronezh State University, Voronezh,
Russian Federation
kanapukhin@econ.vsu.ru

Tat'yana A. POZHIDAEVA
Voronezh State University, Voronezh,
Russian Federation
pozhidaeva_tap@econ.vsu.ru