4.4. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРИ ПОЗАКАЗНОМ МЕТОДЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА СУДОСТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Ярошенко А.А., магистрант, курс 2, кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Керченский государственный морской технологический университет, г. Керчь

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье исследуется вопрос о необходимости проведения внутреннего контроля при позаказном методе учета затрат. Внутренний контроль при позаказном методе учета затрат представляет собой сложную процедуру, которая состоит из ряда обязательных контрольных действий, включая проведение документального контроля и фактической проверки по существу. В зависимости от последовательности контрольных действий и их логической взаимосвязи на предприятии могут применяться различные формы документального контроля: формальная и арифметическая проверка, логическая и встречная проверка; взаимный контроль; факторный анализ. Применение факторного анализа в процессе документальной проверки позволит более точно отразить результаты: установить причины отклонений и конкретные факторы, оказавшие влияние на данные отклонения.

Внутренний контроль при позаказном методе учета затрат на предприятии представляет собой сложную процедуру, которая состоит из ряда обязательных контрольных действий. В зависимости от последовательности контрольных действий и их логической взаимосвязи на предприятии могут применяться различные формы документального и фактического контроля. Для полного и точного отражения результатов проверки система внутреннего контроля должна обеспечить информационную базу о запланированных, осуществляемых и произведенных затратах на предприятии [6].

В целом методика внутреннего контроля затрат является достаточно изученным вопросом, однако направление исследования в области внутреннего контроля при позаказном методе учета затрат рассматривается недостаточно полно.

Следовательно, целью работы является изучение возможности применения различных методов внутреннего контроля при проверке операций, связанных с выполнением конкретного заказа. Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих основных задач:

- изучить возможности применения конкретных методов документального контроля при проверке формирования себестоимости заказа;
- обосновать необходимость применения фактического контроля при позаказном методе учета затрат.

В первую очередь для обоснованности применяемого варианта формирования информации о расходах и методах учета производственных затрат контролер изучает внутреннюю нормативную базу предприятия: положения приказа «Об учетной политике организации» относительно классификаций затрат в соответствии с перечнем, согласованным с планово-экономической службой [1]. Перечень отражает конкретный состав общепроизводственных расходов, расходы на содержание и эксплуатацию объектов (РСЭО), цеховых расходов, административных и расходов на сбыт. Далее изучается договор между заказчиком и производителем на выполнение данного заказа, в котором проверяют:

- формирование плановой себестоимости;
- правильности и полноты формирования фактической себестоимости по каждому заказу;
- причины отклонений фактической себестоимости от плановой;
- достоверность составленных калькуляций в разрезе каждого заказа.

Каждый этап необходимо разбить на составляющие. По мере прохождения заказа контролер проверяет информацию о прямых затратах и общезаводских расходах, связанным с его изготовлением, сравнивает запланированные и фактические затраты на заказ, выявляет отклонения и вызвавшие их причины [6].

При проверке себестоимости заказа необходимо проанализировать его структуру, обратить внимание на статьи калькуляции, которые занимают наибольший удельный вес в общей сумме затрат выполнения заказа и имеет наибольшие отклонения от плановых показателей. Так как одной из форм проведения документальной проверки может выступать факторный анализ, то с его помощью возможно выявить, по каким статьям затрат произошли изменения и как это повлияло на размер общей суммы переменных и постоянных расходов.

Рассмотрим особенности методики внутреннего контроля при позаказном методе на примере условного заказа. По приведенным данным необходимо проанализировать влияние на изменение себестоимости заказа: объема выполнение заказа; цен и тарифов по затратам; структуры и удельных затрат на производство заказа (табл. 1) [3, с. 310].

Таблица 1

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ ФАКТОРНОГО АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА ПРИМЕРЕ УСЛОВНОГО ЗАКАЗА

Показатели	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Отклонение, (+, –), тыс. руб.	Темп роста, %
План				
1. Затраты на производство	110 491,48	100,00	+4 651,51	104,2
1.1. Переменные	97 882,74	88,59	+6 488,72	103,56
1.2. Постоянные	12 608,74	11,41	+1 162,79	109,2
2. Объем заказа	239 841,69	-	+4 651,51	101,94
Факт				
1.Затраты на производство	115 142,99	100,00	+4 651,51	104,2
1.1. Переменные	101 371,46	88,04	+6 488,72	103,56
1.2. Постоянные	13 771,53	11,96	+1 162,79	109,2
2. Объем заказа	244 493,2	–	+4 651,51	101,94

1. Определение общего изменения затрат: ***115 142,99 – – 110 491,48 = +4 651,51 тыс. руб.*** (увеличение).
2. Пересчет затрат планового периода на объем заказа фактического периода:
   - переменных затрат: ***97 882,74 * 1,019 = 99 742,51 тыс. руб.*** (изменяются пропорционально объему заказа);

- постоянных затрат 12 608,74 тыс. руб. (остаются на базовом уровне);
- итого: ***99 742,51 + 12 608,74 = 112 351,25 тыс. руб.***

3. Пересчет затрат на выполнение заказа фактического периода при ценах и тарифах планового периода: ***110 491,48 / 239 841,69 * 244 493,2 = 112 634,36 тыс. руб.***
4. Оценка влияния факторов:
   - объема выполнения заказа: ***112 351,25 – 110491,48 = = 1859,77 тыс. руб.*** (увеличение) или ***99742,51 – – 97 882,74 = 1 859,77 тыс. руб.*** (увеличение);
   - цен и тарифов ***115 142,99 – 112 634,36 = 2 508,63 тыс. руб.*** (увеличение);
   - структуры и общей суммы затрат ***112 634,36 – – 112 351,25 = 283,11 тыс. руб.*** (увеличение);
   - итого: ***1 859,77 + 2 508,63 + 283,11 = 4 651,51 тыс. руб.***

Анализ затрат по экономическим элементам позволяет контролеру осуществлять контроль формирования, структуры и динамики затрат по видам, характеризующим их экономическое содержание [2]. Изучение структуры затрат на производство и ее изменений за фактический период по отдельным элементам затрат, а также анализ статей расходов фактически выполненного заказа составляют следующий этап контроля затрат (табл. 2) [3, с. 311].

Таблица 2

СОСТАВ ЗАТРАТ КОМПАНИИ «СУДОСТРОИТЕЛЬНЫЙ ЗАВОД «ЗАЛИВ» В РАЗРЕЗЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЭЛЕМЕНТОВ ЗА 2014 г.

Показатели	План		Факт		Темп роста,%	Отклонения (+,-)	
	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %		сумма, тыс. руб.	по удельному весу
1	2	3	4	5	6	7	8
Материальные затраты	74 784,1	64,97	73 186,39	63,56	101,95	+1 402,29	-1,41
Затраты на оплату труда	9 894,56	8,96	11 285,72	9,8	114,06	+1 391,16	+0,84
Отчисления на социальные нужды: от расходов на оплату труда	3 857,88	3,49	4 401,43	3,83	114,29	+543,55	+0,34
Амортизация основных средств	12 346,2	11,17	12 497,92	10,85	101,23	+151,72	-0,32
Прочие расходы	12 608,74	11,41	13 771,53	11,96	109,22	+1 162,79	+0,55
Итого по элементам затрат	110 491,48	100,00	115 142,99	100,00	104,21	+4 651,51	–
Объем производства заказа	239 841,69	–	244 493,20	–	101,94	+4 651,51	–
Затраты на 1 руб. выполненного заказа	0,4607	–	0,4709	–	102,2	+0,0102	–

Общее увеличение затрат составляет 4,21%, или 4 651,51 тыс. руб., при этом наибольшее увеличение в абсолютном значении наблюдается по элементу «материальные затраты» на 1 402,29 тыс. руб., или 1,95%; затраты на оплату труда возросли на 1 391,16 тыс. руб., или 14,06%. Рост отчислений по социальному страхованию объясняется увеличением уровня оплаты труда. Увеличение прочих затрат на 9,22%, или 1 162,79 тыс. руб., объясняется ростом затрат, связанных с выполнением заказа, включающих оплату работ, связанных с корректировкой рабочей, технологической документации, командировочных расходов специалистов, рабочих, связанных с монтажом и испытаниями. Вертикальный анализ затрат показывает, что фактически наибольший удельный вес приходится на материальные затраты, но их доля снизилась на 1,41 п.п., рост прочих затрат на 0,55 п.п. В структуре затрат на 0,84 п.п. возросли затраты на оплату труда, связанные с увеличением объема заказа, что повлекло потребность в новых рабочих местах. Затраты на 1 руб. выполненного заказа увеличились на 1,02 коп. (47,09 – 46,07), или на 2,2%, т.е. фактические затраты оказались выше затрат планового периода.

В результате проведенного контроля установлено, что в составе себестоимости выполненного заказа наибольший удельный вес приходится на материальные затраты и прочие расходы. Следовательно, по этим элементам контролеру необходимо уделить особое внимание с целью снижения себестоимости заказа [6]. Для осуществления контроля за использованием сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих материалов в производстве и выявления отклонений от норм на судостроительных предприятиях применяющих позаказный метод учета затрат целесообразно использовать инвентарный метод и метод учета партионного раскроя материала.

При проверке расходов сырья и материалов необходимо выяснить систему отпуска их на рабочие места:

- проверить законность и обоснованность отпуска;
- правильность определения количества и качества;
- полноту и своевременность оформления отпущенных материалов в соответствии с первичными документами и технической документацией с действительным поступлением сырья и материалов в цеха и списание их для выполнения определенного заказа [4].

Все это возможно осуществить с применением различных способов документального и фактического контроля. Эффективным методом проверки правильности и документальной обоснованности списания материалов является встречная проверка. В ходе встречной проверки контролером устанавливается, что отпуск материалов для выполнения заказа осуществляется в соответствии с производственной программой, с соблюдением действующих норм расхода материалов, что подтверждается в процессе проверки первичными документами – требованиями-накладными типовой ф. №М-11. Норма расхода материала устанавливается техническими службами на основе чертежей, спецификаций на единицу изделия, что соответственно указано в технологических картах. Учетным регистром при данной проверке является типовая форма карты

учета материалов ф. №М-17, которая составляется планово-диспетчерским бюро цеха предприятия на каждый номенклатурный номер материала.

Проверку отпуска со склада в цех совмещают с проверкой их использования в процессе выполнения заказа. Списание сырья и материалов проверяют по данным производственных отчетов и оперативного учета движения материалов в натуральном выражении. Таким образом, контролер проверяет правильность записей в калькуляционных карточках наличия и движения по цеху, которые открываются на каждый соответствующий вид, и сверяет с технической документацией, имеющей отношение к выполнению данного заказа [7].

Далее с применением инвентарного метода проверяется фактическое использование отпущенного материала. Для выявления фактического расхода на начало месяца проводится инвентаризация остатков, не израсходованных материалов находящихся на рабочих местах. На основании данных инвентаризации и данных поступления материала в производство определяется его фактический расход. Фактический расход материала для выполнения заказа определяется путем суммирования этих остатков, с материалами поступившим к началу следующего отчетного периода и вычитанием из этой суммы остатков на конец отчетного периода.

В картах по данным технической документации проставляются текущие нормы расхода материала на детали, а также количество деталей, выработанных из данного материала. Расход по нормам рассчитывается умножением количества изготовленных деталей на норму расхода материала.

При инвентарном методе отклонения выявляются путем сопоставления фактического расхода материала с нормативным и выявляют отклонения. Выявленные отклонения от норм отмечаются в графах карт учета использования материалов типовой ф. №М-17 [6].

Одним из методов фактического контроля является инвентаризация незавершенного производства. Если заказ полностью завершен, и в результате инвентаризации остались материалы, их необходимо обратно вернуть на склад или отправить на следующий заказ.

Например, был принят внутренний заказ на изготовление судовых подшипников в количестве 200 шт. одного типоразмера: удлиненный подшипник 0,8. Двумя партиями была списана профильная сталь марки Шх15 в объеме 1 475 кг (табл. 3).

Таблица 3

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МАТЕРИАЛОВ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ ЗАКАЗА

Кг

Показатели	Количество		Отклонение
	план	факт	экономия/ перерасход
Остаток на начало 01.11…	240	–	–
В течение месяца фактически получено	1 475	–	–
10.12. ...поступление материала	800	–	–
20.12. ...поступление материала	675	–	–
Фактический расход	1 256	1 346,275	+90,275
Остаток на конец 30.11…	459	368,725	-90,275

Причины возникновения перерасхода могут быть за счет:

- отклонения от установленного технического производства;
- неисправности и неточности наладки оборудования;
- замены материалов или производственного брака.

Так, в ходе проверки было установлено, что одна из партий подшипников в количестве 100 шт. не соответствовала заданному типоразмеру, т.е. масса 1 подшипника составила вместо 6 280 г. 7 182,75 г, в результате чего произошел перерасход профильной стали в общей массе 90,275 кг.

Учет партионного раскроя предназначен для определения:

- фактического расхода раскраиваемого материала и установления отклонений от действующих норм при раскрое по количеству и стоимости материалов;
- списания расхода материалов для выполнения заказа и оприходование отходов;
- выявление причин перерасхода материалов и выявление экономии [4].

В ходе проверки контролер изучает оправдательные документы: раскройные листы открываемые на каждую партию материала. В ходе проверки установлено, что отпуск листовой стали в корпусообразующий цех оформлялся требованием – накладной ф. №М-11. Материал отпускался по весу и объему в соответствии с расходными нормативами: картой раскроя на заданный объем заказа в присутствии представителя цеха [5].

Таблица 4

ТАБЛИЦА УЧЕТА РАСКРОЯ ЛИСТОВОЙ СТАЛИ ЦЕХА № 011

Показатели	Номенклатурный номер, толщина, вес 1 кв. м, кг	Количество, кг	Объем
Остаток на начало месяца	00689; 10; 78,500	1570	2 * 10
Поступило	00764; 10: 78,500	1083,3	2,3 * 6
Фактический расход	00689	–	–
Фактический расход	00764; 10; 78,500	1884	(2 * 6) * 2
Остаток на конец месяца	00689	628	0,3 * 6
Остаток на конец месяца	00764; 10; 78,500	141,3	2 * 4

В раскройном листе указывается цех, участок, наименование материала, номенклатурный номер и цена за 1 кг. Также проставляется характеристика и количество материала, поданного для раскроя к рабочему месту, количество отходов, возвращенного неиспользованного материала и фактический расход. По окончании раскроя материала в данном

случае листовой стали, рассчитывается его фактический расход – разность между полученным и возвращенным его количеством. В карте учета раскроя материалов указываются причины отклонений. Также в листе раскроя должно быть указано, какое количество и каких заготовок должно быть получено в результате раскроя данной партии металла.

Например, был принят заказ в цех №011 на резку 2 полос из листовой стали размером 2 * 6, толщина стали составляет 10 мм (табл. 4).

Метод раскроя по партиям дает возможность ежедневно определять фактический расход материалов и отклонений от норм; выявлять недостатки в технологии раскроя и нормирования расходов металла; списывать израсходованный металл и отклонения от норм по прямому назначению. В результате установления количественного отклонения необходимо произвести расценку и выявить стоимость выявленного отклонения. В данном примере количественные отклонения не обнаружены.

Количество изготовленного материала или деталей является в дальнейшем основанием для учета выработки и расчетов оплаты труда. При проведении контроля выработки контролер изучает сущность производственной операции, систему учета на конкретных рабочих местах, проверяет формы первичных и сводных документов, установление сроков сдачи документов, проверяет выбранный метод учета выполнения норм выработки и осуществляет контроль составления отчетности о выполнении норм выработки [6].

Учет выработки и начисления заработной платы по рабочим нарядам на сдельную работу целесообразно применять на предприятиях применяемых позаказный метод учета затрат, так как производственное задание выдается в виде наряда на сдельную работу и на одну смену или на продолжительный срок действия в процессе выполнения заказа. В нем указывают объем работы и норму на ее выполнение. Наряды выписываются до начала работ на основе технологических карт в соответствии с планируемым объемом заказа. Наряд может выписываться на одного рабочего или на целую бригаду. В процессе выполнения задания в наряде отмечается вывод технической приемки работы. Подсчет суммы заработка, причитающегося рабочему, осуществляется путем умножения количества изготовленных деталей или изделий на установленную расценку. Также возможно применение накопительных нарядов, которые действуют в течение выполнения заказа. В конце отчетного периода подсчитывается время, размер оплаты по каждому наименованию детали на весь выполненный заказ и сумма заработной платы каждого рабочего в соответствии с выработкой, указанной в рапорте. Соответственно общая сумма заработной платы всей бригады по указанным рапортам сопоставляется с суммой заработка всей бригады согласно выполненному заказу, принятым отделом технического контроля, в котором проверяют условия, сроки поставки материалов и порядок оплаты.

В данной статье были рассмотрены основные элементы затрат, которые занимают наибольший удельный вес на судостроительных предприятиях.

Следовательно, при осуществлении внутреннего контроля целесообразно применение следующих методов:

- встречная проверка при позаказном методе учета затрат применяется в случае правильности и документальной обоснованности списания материалов;
- применение арифметической проверки целесообразно в установлении правильности арифметических подсчетов;
- логическая проверка необходима для сопоставления, сличения хозяйственных операций;
- нормативно-правовая проверка обязательна для соблюдения различных нормативов, инструкций и положений;
- формальная проверка необходима для оценки внешней стороны документа.
- фактический контроль позволяет провести остатки незавершенного производства на предприятии.

Описанные методы контроля применяемые при позаказном методе учета затрат судостроительных предприятий позволят повысить достоверность системы внутреннего контроля.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402- ФЗ. Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».
2. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н : в ред. от 27 апр. 2012 г. №55н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Алексеева А.И. и др. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] : учеб. пособие / А.И. Алексеева, Ю.В. Васильев, А.В. Малеева, Л.И. Ушвицкий – М. : Финансы и статистика, 2006. – 528 с.
4. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс] : электронный учеб. / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. URL: http : // www. http: // opac.mpei.ru / notices / index / IdNotice:78134 / Source : default.
5. Гадеев А.В. Коэрцитиметрия в системе менеджмента качества [Текст] / А.В. Гадеев // Морской флот. – 2016. – №4. – С. 42-43.
6. Кушнир И.В. Контроль и ревизия [Электронный ресурс] : электронный учеб. / И.В. Кушнир / Ин-т экономики и права. URL: http://www.be5.biz
7. Мурашко В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности торговых организаций [Электронный ресурс] : электронный учеб. / В.М. Мурашко. URL : http://www.lybs.ru/index-3465.htm.

Ключевые слова

Позаказный метод; внутренний контроль; производственная себестоимость; документальный контроль; фактический контроль; постоянные затраты; переменные затраты; объем производства; уровень затрат; инвентарный метод; метод учета раскроя по партиям материалов; факторный анализ; отклонения; нормы расхода.

Ярошенко Анжела Анатольевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена необходимостью проведения системы внутреннего контроля при позаказном методе учета затрат, так как данное направление исследования рассматривается недостаточно полно.

Научная новизна и практическая значимость. Изучение возможности применения различных методов внутреннего контроля при проверке операций, связанных с выполнением конкретного заказа. Практическая значимость представленной темы заключается в том, что описанные методы контроля применяемые при позаказном методе учета затрат судостроительных предприятий позволят повысить достоверность системы внутреннего контроля.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Скоробогатова В.В., к.э.н., доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Керченского государственного морского технологического университета, г. Керчь.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ