

## ЭКОНОМИКА

УДК 657.6

DOI: 10.21779/2500-1930-2020-35-3-7–19

**Н.Г. Гаджиев<sup>1</sup>, С.А. Коноваленко<sup>2</sup>**

### **Типичные ошибки и нарушения, выявляемые в учете затрат на производство и исчисление себестоимости продукции (работ, услуг)**

<sup>1</sup> Дагестанский государственный университет; Россия, 367000, г. Махачкала; ул. М. Гаджиева, 43а; nazirhan55@mail.ru

<sup>2</sup> Рязанский филиал Московского университета МВД России им. В.Я. Кикотя; Россия, 390043, г. Рязань, 1-я Красная ул., 18; sergejkonovalenko26@gmail.com

В статье анализируются типичные ошибки и нарушения в бухгалтерском учете затрат на производство продукции. Авторами изучены типы нарушений и способы искажения себестоимости готовой продукции, выявляемых в ходе проведения ревизионных действий при проверке учета затрат и исчислении себестоимости продукции (работ, услуг).

Особый акцент сделан на методике ревизионной работы, а также на ошибках в учете и калькулировании себестоимости.

Цель статьи – изучение основных типовых нарушений в учете затрат на производство и исчисление себестоимости готовой продукции (работ, услуг).

Теоретической и методологической основой исследования являются работы как российских, так и зарубежных специалистов в области контрольно-ревизионной деятельности и бухгалтерского учета, а также материалы периодической печати ведущих ученых-экономистов.

При проведении работы в основном использовались методы документальной проверки учетных документов и монографический (описательный) метод.

Ключевые слова: *учет затрат, калькулирование, контроль, ревизия, ошибки, нарушения.*

Ревизия затрат является одним из самых сложных и трудоемких этапов проверки по двум основаниям: состав затрат очень разнообразен; наибольшая доля нарушений приходится на процесс учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Последний аспект связан со сложившейся в течение многих лет традицией «котлового» учета затрат в процессе производства. Счет учета затрат – это своего рода «котел», в который входят разнообразные по своему экономическому содержанию расходы, распределяемые на несколько видов объектов калькуляции, исходные составляющие которых оценить очень сложно. Поэтому специалистом-ревизором контроль затрат осуществляется более тщательно, чем проверка других разделов учета, где точность и прозрачность самого процесса выше.

Осуществление учета и контроля затрат на производство в специальной литературе многими учетными-экономистами рассматривается в тесной связи с возможной фальсификацией бухгалтерской (финансовой) отчетности [6–9].

Организация ревизии затрат на производство предусматривает, как правило, несколько этапов:

1. Изучение центров затрат, например: счет «Основное производство», субсчет 1 «Выпуск елочных игрушек»; счет «Основное производство», субсчет 2 «Выпуск искусственных елок»; счет «Основное производство», субсчет 3 «Выпуск елочных гирлянд»; счет «Вспомогательное производство», субсчет 1 «Выпуск лампочек для гирлянд»; счет «Вспомогательное производство», субсчет 2 «Цех изготовления красителей».

2. Выяснение функционирования системы производства, для чего, как правило, строится схема структуры производства. В большинстве случаев эта схема очень приближительна, неточна и иногда ошибочна. Лучше, если ее предоставит ревизору сама организация.

3. Выяснение порядка формирования себестоимости готовой продукции и незавершенного производства. К сожалению, во многих случаях этот вопрос крайне сложен для ревизии, и проблема здесь не только в плохом учете и контроле на самом предприятии, но и в качестве действующих правил бухгалтерского учета.

4. Выяснение состава затрат в отношении основных видов производств, выбор элемента проверки. Классическими элементами затрат являются: материальные расходы, основная часть которых в промышленном производстве приходится на материалы; расходы на амортизацию; расходы на оплату труда и социальные отчисления; прочие расходы.

На первоначальном этапе проверки ревизору необходимо ознакомиться со всей технологической цепочкой производства продукции, выявить центры ответственности за затраты и получаемую продукцию. При этом необходимо выяснить особенности документального оформления данных операций, имеются ли побочная продукция и возвратные отходы, получаемые из производства, как оценивается и учитывается данная продукция, как организован аналитический учет затрат, какова методика исчисления себестоимости продукции, как происходит закрытие счетов затрат в организации и т. д.

В отношении расходов высокие риски связаны с отсутствием контроля за расходом материалов в производстве: не устанавливаются или не пересматриваются нормы расхода, расходы списываются по факту, отклонения от нормы не анализируются. Специалисту-ревизору необходимо придерживаться следующего алгоритма действия:

1. Узнать у представителей проверяемой организации: когда в последний раз пересматривались калькуляции на производство продукции, производились ли при этом хронометраж, технические замеры и т. д.; учитывают ли калькуляции возможность замены исходного сырья; сравнивается ли фактический расход материалов с плановым; анализируются ли причины отклонений.

2. Запросить документы, подтверждающие проведение контрольных мероприятий по снижению риска неэффективного расхода материалов, например, ведомость сравнения фактического и планового расхода материала с соответствующими объяснениями (инвентаризационные описи, объяснения ответственных лиц, бухгалтерские справки и т. д.). Обратить внимание, носят ли такие разъяснения формальный характер, например, «перерасход из-за несовершенства технологии производства». Далее следует проанализировать, как регламентируется анализ отклонений руководством, выясняются ли реальные причины и какие меры принимаются. На данном этапе эффективно использовать инструменты, взятые из аудиторской практики (опросники, тесты, анкеты с заранее составленными вопросами).

3. Провести (по возможности) контрольные процедуры. К таким процедурам относятся контрольный запуск сырья в производство и контрольный замер выхода готовой продукции из производства. Обязательно необходимо полученные результаты и

данные, отраженные в отчетах о движении материальных ценностей за смену (день), проанализировать и сопоставить с отчетами за прошедшие дни и месяцы. Для этого следует применять метод выборочной проверки. При обнаружении существенных отклонений между плановыми объемами выхода (по установленным нормам) продукции и фактическими объемами следует осуществить сплошную проверку указанных выше документов за весь исследуемый период.

4. После проведения контрольных процедур сделать вывод об эффективности контроля на данном участке. Если имеется обоснованная уверенность, что система внутреннего контроля находится на достаточно высоком уровне и эффективна, то в дальнейшем можно отказаться от применения метода сплошной проверки и осуществлять документальную проверку выборочно.

На следующем этапе следует запросить калькуляцию с указанием расхода материалов на изготовление единицы готовой продукции. Необходимо выяснить, на базе чего формировалась калькуляция. В ходе проверки следует выборочно провести пересчет калькуляции. При этом следует осуществить пересчет как по действующей в организации методике, так и по принятой отраслевой методике, и при выявлении расхождений взять объяснения с работников бухгалтерии. В процессе проверки также необходимо обратить внимание на единицы измерения материалов и готовой продукции для выявления фактов искажения калькуляционной единицы. В обязательном порядке следует выборочно проанализировать с помощью метода арифметической проверки сделанный сотрудниками организации расчет расхода материалов на выпуск этой продукции или его электронную версию. На последнем этапе сравниваются данные производственного отдела и бухгалтерии о расходе материалов.

Если списание сырья по бухгалтерским документам соответствует данным калькуляции, а фактически сырья заложено меньше, ревизор может зафиксировать факт хищения сырья. В этом случае необходимо сразу же установить виновных лиц и взять с них письменные объяснения.

Факты списания сырья сверх установленных норм могут учитываться на предприятии оперативно, без отражения в бухгалтерских счетах. Ревизор должен выяснить, организован ли учет расхода сырья в пределах и сверх нормы. В случае наличия такого учета ревизору следует удостовериться в правильности определения установленных норм. Для этого используется метод контрольного запуска. В случае правильности норм надо выяснить причины сверхнормативного списания сырья.

Если учет расхода сырья в пределах и сверх норм на предприятии не организован, ревизор может: 1) используя калькуляции, восстановить количественно-стоимостной учет израсходованного сырья и выявить сверхнормативный расход; 2) используя метод контрольного запуска, убедиться в правильности норм, заложенных в калькуляцию единицы готовой продукции.

Наличие сверхнормативного расхода сырья часто объясняется его плохим качеством. В этом случае ревизор может использовать метод лабораторного анализа для подтверждения информации.

В результате проверки того, весь ли расход материалов, который действительно имел место, отражен в учете, выявляются расходы, фактически произведенные, но не отраженные в бухгалтерском учете. Такая ситуация может возникать в случае:

1) ошибки в учете. Например, часть документов на списание материалов была потеряна в процессе передачи из подразделения в подразделение, а система контроля самой организации не выявила этой ошибки;

2) преднамеренного занижения объемов. Например, часть доходов организация получает нелегально и не видит необходимости в их легализации. В этом случае часть нелегальных доходов направляется на закупку материалов, которые в свою очередь не отражаются в бухгалтерском учете.

Ревизия расходов на амортизацию проводится редко, так как ошибки в этой области практически не встречаются. Это связано прежде всего с жестким государственным регулированием расчета норм амортизации для целей исчисления налога на прибыль и сложностью учета разницы между амортизацией для целей налогового и бухгалтерского учета. Вследствие этого большинство организаций применяют линейный метод амортизации, не допуская тем самым отклонения между бухгалтерским и налоговым учетом. Ревизору важно проверить, имеются ли случаи начисления амортизации по ускоренным или, наоборот, замедляющим нормам. При этом важно удостовериться, что применение этих норм соответствует нормативным актам, следует убедиться в наличии таких объектов основных средств и осуществить их визуальную проверку. Например, ускоренный коэффициент может применяться по объектам основных средств, эксплуатируемых в условиях агрессивной среды (то есть находящихся на открытом воздухе и подверженных воздействию погодных условий). Нередки случаи, когда такие объекты отсутствуют на предприятии, а амортизация начисляется по ускоренным нормам. В обязательном порядке ревизору следует ознакомиться с выбранными способами амортизации основных средств и нематериальных активов в приказе об учетной политике как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыли.

Следует также проверить, имеются ли случаи начисления амортизации по объектам, которые не относятся к основным средствам или же по которым амортизация не начисляется. При обнаружении данных фактов проверка данных затрат проводится сплошным методом за весь анализируемый период.

Основные риски в данной области: неправильное определение срока полезного использования основного средства; ошибка в расчете амортизации; неправильное определение объекта, к расходам на производство которого отнесена сумма амортизации; неправильная классификация амортизационной группы основного средства, ошибки в определении даты начала и окончания амортизации, ошибочное применение амортизации к неамортизируемым объектам, необоснованное применение повышающих и понижающих коэффициентов и т. д.

В ходе контрольно-проверочных мероприятий необходимо:

1) выяснить у представителей проверяемой организации, как организован порядок определения срока службы приобретаемого основного средства, каким документом он определен, какие документы при этом создаются. Самым ненадежным способом можно признать определение амортизационной группы основного средства самим бухгалтером или на основании разговора по телефону с инженером;

2) попросить предоставить документы, указывающие, кто несет ответственность за определение срока полезной службы недавно приобретенных объектов основных средств;

3) в случае, если в момент проверки будет осуществляться оприходование основных средств, необходимо принять участие в приемке объектов и постановке их на баланс в составе соответствующей комиссии;

4) по возможности повторить контрольную процедуру;

5) сформулировать вывод о состоянии внутреннего контроля на данном участке.

Далее необходимо просмотреть весь перечень основных средств, определить выборочно одно-два «старых» и одно-два недавно приобретенных основных средств, посмотреть, какой срок их полезного использования указан в бухгалтерских документах и сколько лет еще планируется их эксплуатировать, проанализировать порядок закрепления данных объектов за материально ответственными лицами и своевременность присвоения инвентарных номеров. Очень важно исследовать инвентарные карточки учета основных средств и установить особенности их заполнения на основании первичных документов. Следует выяснить, кто определял эти сроки, есть ли подпись этих лиц на каком-либо документе; выяснить у специалистов, сколько времени могут эксплуатироваться эти основные средства при обычных условиях работы организации, надлежащем осмотре и текущем ремонте; сравнить ответы с учетными данными. Очень важно установить сохранность и наличие всех технических паспортов, документов и места их хранения при оприходовании соответствующих объектов. Иногда вопросы возникают при логическом анализе. Например, при покупке помещения устанавливается срок его полезного использования – 10 лет. Это сразу вызывает вопрос: что это за помещение, почему может использоваться только 10 лет и т. д.

Расходы на оплату труда в большинстве случаев формируются организацией правильно – в соответствии с установленным тарифом (окладом) и отработанным временем. Это связано с достаточно жестким контролем за заработной платой как базой для начисления обязательных страховых взносов, правильность расчета которых проверяется государственными внебюджетными фондами. С другой стороны, выплату заработной платы контролируют работники, которые знают причитающуюся им за работу сумму, и при возникновении серьезных отклонений они сами идут разбираться в бухгалтерию. Таким образом, к высокорисковым областям относятся ситуации, не контролируемые налоговыми органами или самими работниками: выплата заработной платы нелегально, «в конвертах»; выплата заработной платы неработающим лицам; «тасовка» оснований начислений (например, скрывается факт простоя и работнику начисляется обычный тариф; вместо командировки в таблице отмечается обычный рабочий день и т. п.).

Расходы на заработную плату признаются неэффективными в следующих случаях: не ведется работа по оптимизации численности персонала; система оплаты труда не стимулирует работника к повышению эффективности труда. Другой аспект учета расходов на оплату труда – распределение расходов между себестоимостью и остатками незавершенного производства. Здесь имеется риск другого рода: заработная плата начислена работникам правильно, а расходы учтены неверно.

В ходе проверки отнесения к затратам производства расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды необходимо выборочно проанализировать правильность начисления страховых взносов по отдельным категориям работников. Особое внимание следует обратить на персонал вспомогательных служб: именно в этих подразделениях чаще всего обнаруживаются сотрудники, официально состоящие в штате, но фактически не осуществляющие работы, – «мертвые души».

В ходе контрольно-проверочных мероприятий учета затрат на оплату труда в себестоимости продукции (работ, услуг) необходимо установить:

1) как в проверяемой организации поставлен учет простоев, как регламентируются фиксация и оплата простоев, в чьи обязанности входит анализ потерь от простоев и т. д.;

2) если организация ведет работы или оказывает услуги, выяснить, возможно ли включение расходов по заработной плате в расходы одного отчетного периода, а при-



знание доходов от заказчиков – в расходы следующего отчетного периода; какие меры принимаются организацией для предупреждения такой ситуации;

3) выяснить, какова система заполнения табелей рабочего времени, выявлялись ли ошибки в таблице (например, указание рабочего дня вместо отметки о командировке), кто проверяет соответствие данных табеля факту (например, если человек вернулся из командировки раньше или позже даты, указанной в приказе, как это сверяется, ведь изменения в приказ не вносятся);

4) выяснить, как учитывается сверхурочная работа по факту, кто сверяет фактически отработанное работником время с указанным в таблице;

5) повторить контрольные процедуры;

6) сформулировать вывод о состоянии внутреннего контроля на данном участке.

Если оплата труда сотрудников не сдельная, а повременная, довольно трудно контролировать использование их рабочего времени. Некоторые компании вводят так называемые листы учета рабочего времени, в которых сотрудник расписывается, чем он занимался в каждом из двухчасовых интервалов; затем эти листы анализируются руководителем и службой внутреннего контроля.

Из авансовых отчетов за любой месяц следует взять документы на две-три командировки разных сотрудников; запросить табели учета рабочего времени этих сотрудников и сверить даты их нахождения в командировке с данными табеля.

При проверке списания командировочных расходов и хозяйственных расходов на затраты на производство важно обратить внимание на следующие аспекты:

1) утвержденные приказом нормы суточных расходов и найма жилого помещения и гостиниц;

2) сроки представления авансовых отчетов в бухгалтерию;

3) утвержденный приказом перечень лиц, имеющих право на получение подотчетных сумм;

4) утвержденный список организаций, через которые можно осуществлять закупки материальных ценностей;

5) наличие всех оправдательных и организационно-распорядительных документов по командировочным и хозяйственным расходам.

Такие статьи прочих затрат, как «Расходы на ремонт основных средств», «Юридические и консультационные услуги» традиционно используются в качестве каналов «обналичивания» денежных средств, что привлекает к ним пристальное внимание ревизоров. Очень важно провести сплошную проверку оплаты представительских расходов через подотчетных лиц. Необходимо:

1) изучить план представительских расходов или смету представительских расходов на год и на каждое отдельное мероприятие. Если данные документы отсутствуют, то нужно тщательно проанализировать каждую позицию затрат с обязательным контролем соответствующего первичного (оправдательного документа);

2) необходимо определить, принимались ли в расчет данные расходы при налогообложении прибыли и как они списывались в учете. В производственных организациях принимаемые расходы обозначают «Дт 26, 25, 20 Кт 71», а в торговых «Дт 44 Кт 71». Непринимаемые расходы – «Дт 91 Кт 71»;

3) важно проверить соблюдение лимита представительских расходов. В налоговом учете эти расходы являются нормированными, предельный размер установлен в сумме, равной 4 % от годового фонда оплаты труда организации.

Перед проведением ревизии надо правильно поставить цели: поиск доказательств возможной фиктивности данных или проверка формальной стороны расходов (наличие договора, акта приемки работ, правильно оформленного счета-фактуры, указание НДС в правильной сумме). От выбора цели зависят дальнейшие действия ревизора.

Необходимо:

1) попросить бухгалтерию распечатать Главную книгу за каждый месяц по счету «Общехозяйственные расходы», проанализировать состав расходов, уточнить перечень наиболее крупных расходов (или регулярно повторяющихся средних расходов по величине сумм), попросить предоставить документы по таким расходам;

2) определить степень «материальности следов»; оценить риски фиктивности расходов; учитывать, что во многих случаях услуги оказываются действительно реальными;

3) выяснить у представителей проверяемой организации: как фиксируется инициирование таких расходов, как можно узнать, кто фактически поставил вопрос о необходимости таких расходов; предусматривал ли такие расходы бюджет организации; как было организовано привлечение организаций – исполнителей заинтересовавших Вас видов расходов; кто вел переговоры, какие были еще претенденты и т. д.; кто принимал окончательное решение о выборе подрядчика, где это задокументировано; как проводилась приемка результатов работ, были ли выявлены какие-либо замечания, недостатки, где они зафиксированы;

4) сделать вывод об организации принятия решений о проведении наиболее крупных расходов [4].

Проверка по существу может строиться по следующей схеме.

Оценивается возможность фиктивности услуг. Например, если в расходы включен ремонт фасада, риск фиктивности затрат меньше, так как этот ремонт должен быть замечен. Если оказание таких услуг неочевидно (например, ремонтировали территориально удаленные объекты, или работы были скрыты – ремонт теплотрассы, перенос труб и т. д.), необходимо более пристально изучить документы.

На фиктивность работ могут указывать:

- отсутствие подробной инженерной документации. Например, при переносе труб должен быть четкий план – где они лежали и куда нужно их перенести; если ремонтируют асфальт, то должны быть границы асфальтирования на плане с указанием площади асфальтирования; если производился ремонт крыши, то должно быть указание, какой части крыши и т. д.;

- отсутствие претензий, прием работы с первого раза: в реальных документах обычно что-то корректируется, вычеркивается и т. д.;

- нежелание сотрудников проверяемой организации обсуждать эти вопросы, проявление настороженности и даже враждебности к проверяющему; отказ под различными предлогами осмотреть отремонтированные объекты;

- отсутствие какой-либо информации о фирме-подрядчике в Интернете.

При наличии возможности лучший результат дает встречная проверка организации-подрядчика.

Специалисту ревизору важно проводить проверку учета затрат на производство продукции как в разрезе принятой номенклатуры статей затрат, так и в разрезе элементов затрат. Важно осуществить проверку по элементу «Прочие затраты». К таким затратам могут относиться и расходы на охрану труда и технику безопасности, пожарную безопасность, сертификацию продукции и т. д. Важно подтвердить документальную обоснованность данных затрат. Сплошную проверку необходимо осуществлять по всем

фактам возникновения непроизводительных потерь и списания недостач на затраты на производство. Ревизору важно убедиться, что списание потерь осуществлялось в рамках установленных норм естественной убыли в организации.

К типичным нарушениям, которые могут быть выявлены в процессе ревизии формирования затрат на производство и выхода готовой продукции (работ, услуг), также относятся:

- оформление хозяйственных операций видами документов, которые не имеют правового статуса применения (не утвержденные к применению распорядительные документы, типовые или произвольные формы учетной документации);
- не соблюдается график документооборота;
- не проводятся инвентаризации незавершенного производства;
- отсутствуют документальные обоснования (сметы, бюджеты нормируемых, накладных расходов, обоснования расчетов сумм резервов предстоящих расходов и т. д.);
- несоблюдение в течение установленного учетной политикой порядка учета и распределения затрат (расходов);
- необъективное отражение в учете осуществленных затрат по соответствующим им отчетным периодам;
- произведенная готовая продукция списывается из мест производства на продажу, минуя складской учет;
- отнесение расходов по капитальным вложениям в состав затрат на производство [5].

Е.В. Шестакова выделяет следующие группы ошибок в учете затрат и исчислении себестоимости:

- 1) ошибки, связанные с неверным определением сумм расходов. Например:
  - счетная ошибка в договорах и первичных документах;
  - неправильный пересчет валюты;
  - неправильный расчет агентского вознаграждения;
  - неправильный расчет комиссионного вознаграждения;
- 2) ошибки, возникшие в связи с отражением расходов в неверном периоде;
- 3) ошибки определения первоначальной, остаточной стоимости имущества;
- 4) ошибки, связанные с оформлением расходов.

В части оформления расходов сложилась большая судебная практика. Рассмотрим классификацию ошибок в таблице:

### Классификация ошибок в учете затрат

№ п/п	Мнение налогового органа в отношении имеющейся ошибки	Судебное решение
1	Проверяемые документы содержат недостоверную, противоречивую информацию, оформлены формально, расходы нельзя принять к учету	Постановление ФАС Уральского округа от 17 августа 2011 г. № Ф09-4295/11 по делу № А50-21077/2010
2	Если контрагент в документах указал вымышленный ИНН, то такие расходы не свидетельствуют о реальности операций [3]	Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 15 августа 2011 г. по делу № А63-13818/2008



3	Документы не соответствуют реально совершенным операциям и не должны приниматься к учету	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 марта 2011 г. по делу № А13-19351/2009
4	Неправильное оформление нормируемых и лимитируемых расходов	Постановление ФАС Московского округа от 21 октября 2010 г. № КА-А40/12310-10 по делу № А40-108744/09-4-759
5	Документы оформлялись, а реальная возможность осуществить договорные обязательства отсутствовала	Постановление ФАС Уральского округа от 22 июля 2011 г. № Ф09-4393/11 по делу № А60-32548/2010
6	Документы, оформленные компанией, утратившей правоспособность, не могут подтверждать расходы	Определение ВАС РФ от 28 сентября 2011 г. № ВАС-12028/11 по делу № А60-29412/2010-С6
7	Акты, оформленные в одностороннем порядке, являются ненадлежащими доказательствами	Определение ВАС РФ от 6 июля 2011 г. № ВАС-7913/11 по делу № А24-2273/2010
8	Неправильное оформление документов, недостатки в оформлении не позволяют подтвердить факт реальности хозяйственных операций	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 декабря 2010 г. по делу № А33-3312/2010
9	Документы должны быть подписаны установленным лицом, если нет, то эти затраты не могут быть признаны расходами	Определение ВАС РФ от 3 октября 2011 г. № ВАС-16395/10 по делу № А60-11421/2010
10	В организации не соблюдены требования к доверенности лица, уполномоченного подписывать документы	Определение ВАС РФ от 1 декабря 2010 г. № ВАС-16306/10 по делу № А40-113523/09-127-809
11	Отсутствуют сведения о лицах, получивших товар, что свидетельствует о недостоверности операций	Определение ВАС РФ от 12 августа 2010 г. № ВАС-10817/10 по делу № А68-1698/08
12	Доверенность, подписанная неуполномоченным лицом, не может быть принята в качестве доказательств	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 4 апреля 2005 г. № Ф04-1732/2005(9922-А75-38)
13	Противоречивость в документах является свидетельством необоснованной выгоды	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 июня 2008 г. № А19-7473/07-57-5-Ф02-2716/08 по делу № А19-7473/07-57-5

К нарушениям, связанным с учетом затрат на производство и исчислением себестоимости продукции, также можно отнести:

1) завышение себестоимости продукции в результате неправильного начисления амортизации. В соответствии с действующим законодательством нормы амортизационных отчислений выражены в процентах к балансовой стоимости ОС. При этом широко дифференцированы нормы на машины и оборудование. Наиболее распространенными нарушениями при начислении амортизации являются:

- списание на затраты амортизационных отчислений по непроизводственным фондам;

- списание на затраты отчислений по объектам, по которым начислен 100%-ный износ;

- неправильное применение норм амортизационных отчислений;

2) нарушение норм списания сырья и материалов на произведенную продукцию. Иногда на производство продукции списываются объемы сырья и материалов, по объему или массе превышающие их величину в готовом изделии и не соответствующие стандартам. Нарушение часто сопровождается производством неучтенной продукции или хищениями;

3) включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных, снижающих налоговую базу. Наиболее распространенным способом совершения налоговых преступлений данного вида являются нарушения, связанные с неправомерным включением в себестоимость расходов на реализацию товаров (выполнение работ, оказание услуг), которые не предусмотрены главой 25 НК РФ;

4) занижение количества и завышение цены приобретаемого товара. Нарушение совершается с целью завышения себестоимости реализуемой продукции и создания на предприятии неучтенной партии товара. Цена продукции, приобретаемой предприятиями общественного питания, завышается путем отражения ее в учете и отчетности как закупленной у частных лиц. При этом закупки подтверждаются односторонними первичными документами с указанием значительно завышенных цен. Информация о таких нарушениях может быть получена в ходе оперативно-розыскных мероприятий или встречных проверок;

5) отражение в бухгалтерском учете затрат на капитальные вложения как затрат на текущий ремонт. Последние должны включаться в производственную себестоимость продукции (работ, услуг). Нарушение может совершаться умышленно и влечет занижение налога на прибыль организаций.

Способы завышения себестоимости разнообразны и во многом зависят от отраслевой принадлежности организации-налогоплательщика [1].

Особая группа – ошибки в исчислении себестоимости продукции (работ, услуг). К таким ошибкам принято относить:

- неправильный выбор базы распределения косвенных и накладных расходов (чаще всего это несоответствия требованиям учетной политики организации);

- несоблюдение действующих отраслевых методик исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) (например, в АПК, ТЭК, пищевой промышленности);

- необоснованное включение расходов в расчет себестоимости (например, сверхнормативных потерь, непроизводительных расходов и т. д.);

- нарушения методологии калькулирования себестоимости (например, учет в затратах стоимости побочной продукции, неправильный выбор обменных коэффициентов и коэффициентов распределения затрат и т. д.) [3].

Таким образом, по итогам исследования нами могут быть сделаны следующие выводы.

1. Нарушения в ходе проведения ревизионных действий при проверке учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) весьма разнообразны и чаще всего связаны с неэффективностью системы внутреннего контроля в организации.

2. Ошибки и нарушения в учете затрат обычно приводят к искажению себестоимости продукции и, как следствие, к неправильному определению финансовых результатов деятельности организации.

3. Особыми и специфическими ошибками на данном участке учета следует считать ошибки в калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг).

4. Проверка учета затрат на производство является по сути комплексной, так как требует проведения широкого спектра как контрольных мероприятий фактической проверки, так и документальной проверки.

5. Затраты на производство должны проверяться наиболее опытными специалистами-ревизорами, владеющими знаниями как в сфере нормативно-правового регулирования учета затрат, так и в особенностях организации и ведения бухгалтерского учета, а также всего комплекса контрольно-проверочных мероприятий.

### Литература

1. Бухгалтерский учет: учебник / под общ. ред. проф. Гаджиева Н.Г. – М.: ИНФРА-М, 2020. – 581 с.
2. Бухгалтерский учет. Сборник задач, ситуаций и тестов: практическое пособие / Гаджиев Н.Г. и др. – М.: ИНФРА-М, 2020. – 283 с.
3. Борисова Е.В., Пузырев С.А. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – М.: Юнити-Дана, 2020.
4. Контроль и ревизия. Практикум: учебное пособие / Гаджиев Н.Г. и др. – М.: ИНФРА-М, 2021. – 321 с.
5. Лошаков А.С. Управление системой обеспечения экономической безопасности организации // Проблемы экономики. – 2008. – № 1. – С. 96–97.
6. Соловьева О.В., Соколова И.В. Фальсификация финансовой отчетности как способ финансового мошенничества // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 5. – С. 173–180.
7. Спиридонов А.А. Годовая бухгалтерская отчетность: важные аспекты // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2018. – № 2. – С. 53–59.
8. Суйц В.П., Волошин Д.А. Выявление искажений в корпоративной финансовой отчетности // Проблемы теории и практики управления. – 2014. – № 8. – С. 67–77.
9. Суйц В.П., Хорин А.Н., Жаникбеков Д.С. Диагностика недостоверной отчетности организации: статистические методы в оценке достоверности бухгалтерской отчетности // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 1. – С. 179–188.
10. Шестакова Е.В. Расходы организации: ошибки, рекомендации, арбитражная практика / под ред. Чистяковой Л.В. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2019. – 732 с.

### References

1. Accounting: textbook / under total. ed. prof. Gadzhiev N.G. – Moscow: INFRA-M, 2020. – 581 p.
2. Accounting. Collection of tasks, situations and tests: a practical guide / Gadzhiev N.G. and etc. – Moscow: INFRA-M, 2020. – 283 p.
3. Borisova E.V., Puzyrev S.A. Taxes and Taxation: Study Guide. – Moscow: Unity-Dana Publishing House, 2020.
4. Control and audit. Practicum: study guide / Gadzhiev N.G. and etc. – Moscow: INFRA-M, 2021. – 321 p.
5. Loshakov A.S. Management of the system of ensuring the economic security of the organization // Problems of Economics. – 2008. – № 1. – Pp. 96–97.
6. Solov'eva O.V., Sokolova I.V. Falsification of financial statements as a method of financial fraud // Audit and financial analysis. – 2014. – № 5. – Pp. 173–180.
7. Spiridonov A.A. Annual accounting reporting: important aspects // Financial Bulletin: finance, taxes, insurance, accounting. – 2018. – № 2. – Pp. 53–59.
8. Suits V.P., Voloshin D.A. Identification of distortions in corporate financial statements // Problems of theory and practice of management. – 2014. – № 8. – Pp. 67–77.
9. Suits V.P., Chorin A.N., Janybekov D.S. Diagnostics of unreliable reporting of the organization: statistical methods in assessing the reliability of financial reporting // Audit and financial analysis. – 2015. – № 1. – Pp. 179–188.
10. Shestakova E.V. Organization costs: mistakes, recommendations, arbitration practice / ed. Chistyakova L.V. – 2nd ed., rev. and add. – Moscow: GrossMedia, ROSBUKH, 2019. – 732 p.

*Поступила в редакцию 8 сентября 2020 г.*

UDC 657.6

DOI: 10.21779/2500-1930-2020-35-3-7–19

### **Typical Mistakes and Violations Discovered When Accounting the Costs of Conversion and Calculating the Production Costs (Works, Services)**

*N.G. Gadzhiev<sup>1</sup>, S.A. Konovalenko<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> *Dagestan State University; Russia, 367000, Makhachkala; M. Gadzhiev st., 43a; nazirhan55@mail.ru*

<sup>2</sup> *Ryazan branch of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia V.Ya. Kikotya; Russia, 390043, Ryazan, 1st Krasnaya st., 18; sergejkonovlenko26@gmail.com*

The scientific article provides examples of typical mistakes and violations identified in the course of audit actions when checking the cost of conversion. The authors investigated typical violations in the accounting of production costs, studied the types of offenses, ways of distorting the cost of finished output (works, services).

Particular emphasis is placed on the stages of the audit work.

The purpose of paper was to study the main typical violations in the accounting of production costs and the calculation of the cost of finished output (works, services).

The theoretical and methodological basis of the study are the works of both Russian and foreign specialists in the field of control and auditing activities and accounting, as well as materials from periodicals presented by leading scientists-economists.

The main research methods used in writing the work were the methods of documentary verification of accounting document and the monographic (descriptive) method.

Keywords: *cost accounting, calculation, control, revision, errors, violations.*

*Received 8 September, 2020*