

## Организационно-методические проблемы внутреннего контроля возвратных отходов

*М.С. Косыке, к.э.н., И.В. Воюцкая, к.э.н., Оренбургский филиал ФГБОУ ВПО РЭУ им. Г.В. Плеханова*

Вступивший в действие с 1 января 2013 г. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ обязывает всех экономических субъектов осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Организованный и осуществляемый экономическим субъектом внутренний контроль должен быть направлен на недопущение искажений данных бухгалтерского учёта, бухгалтерской и иной отчётности, что в значительной мере защитит интересы как собственников бизнеса, так и внешних пользователей отчётности. Задачи построения и внедрения системы внутреннего контроля не могут быть полностью решены только специалистами в сфере бухгалтерского учёта, поскольку в их компетенцию входит формирование документированной, систематизированной информации о фактах хозяйственной жизни, активах, обязательствах, источниках финансирования деятельности, доходах, расходах и иных объектах. Огромное количество фактов хозяйственной жизни, определяющих такие показатели хозяйственно-финансовой деятельности, как себестоимость продукции, доходы, расходы, должны контролироваться руководством и специалистами других служб и подразделений фирмы и даже непосредственными исполнителями или участниками сделок, событий, операций, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовые результаты и (или) движение денежных средств.

В связи с этим вся система внутреннего контроля должна быть направлена на достижение экономическим субъектом целей своей деятельности — получение прибыли, сохранение и наращивание активов и другие. Для производственных предприятий одним из существенных факторов, влияющих на величину прибыли, является себестоимость продукции, информация о которой формируется в бухгалтерском учёте. Однако величина себестоимости продукции зависит от отраслевых и технологических особенностей производства, применяемой методики учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, квалификации персонала и ряда других условий. Так, согласно п. 10 ПБУ 10/99 «Расходы организации» правила учёта затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учёту. Однако подобных нормативных актов, раз-

работанных и утверждённых в развитие данного пункта ПБУ 10/99, на сегодняшний день нет. Это определяет необходимость разработки внутренних положений организаций по учёту затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Одной из статей типовой номенклатуры затрат промышленных предприятий, включаемых в себестоимость продукции, является статья «Возвратные отходы». Это особая статья затрат, которая, в отличие от всех других статей себестоимости, уменьшает общую сумму затрат (расходов). Согласно ст. 1 Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» отходы производства и потребления — остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, иных изделий или продуктов, которые образовались в процессе производства или потребления, а также товары (продукция), утратившие свои потребительские свойства [1].

Правила бухгалтерского учёта и оценки возвратных отходов, в частности, установлены п. 111 Методических указаний по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н), где определено, что: «Отходы, образующиеся в подразделениях организации, собираются в установленном порядке и сдаются на склады по сдачному накладным с указанием их наименования и количества. Стоимость отходов определяется организацией, исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т.п. (т.е. по цене возможного использования или продажи). Учёт отходов должен способствовать обеспечению контроля за их сохранностью и использованием. Стоимость учтённых отходов относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство. В случае последующего использования отходов на изготовление изделий (деталей и т.д.) их отпуск в производство оформляется выпиской требований (требований-накладных)» [2].

Таким образом, возникает необходимость непрерывного внутреннего контроля возвратных отходов от момента их образования в цехах до сдачи (возврата) на склад. Как отмечал А.Ш. Маргулис: «Отходы выявляются обычно в момент сдачи их в утильцехи и на склады или продажи. Поэтому важно, чтобы цехи систематически очищались от отходов, особенно к концу месяца. Несданные отходы и связанные с ними потери остаются неучтёнными, что искажает показатель себестоимости продукции. Себестоимость продукции искажается также и при неправильной оценке отходов» [3].

Понятие возвратных отходов раскрыто в Налоговом кодексе РФ в п. 6 ст. 254 «Материальные расходы», где под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению [4].

Для целей калькулирования себестоимости продукции, ценообразования и налогообложения определяющими являются вопросы классификации и разграничения возвратных отходов, брака продукции, побочной продукции [5].

Поскольку возвратные отходы индивидуальны в различных производствах, на уровне конкретного экономического субъекта должны быть разработаны локальные нормативные акты, определяющие порядок не только их учёта и оценки, но и контроля. Так, высказывалось мнение, что «...на каждом отдельном предприятии, опираясь на отраслевую техническую документацию, необходимо разрабатывать свои внутренние регламенты, раскрывающие особенности каждого конкретного производства» [6]. Это позволит обеспечить полноту и достоверность информации о величине себестоимости продукции и других взаимосвязанных показателях в бухгалтерском учёте и бухгалтерской отчётности и тем самым снизит риски, влияющие на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

Всё это обуславливает необходимость применения специфических подходов к внутреннему контролю возвратных отходов на локальном уровне, базирующихся на требованиях гл. 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса РФ, Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления», приказа Минприроды России от 30 сентября 2011 г. № 792 «Об утверждении Порядка ведения государственного кадастра отходов». В последнем из упомянутых нормативных актов во втором разделе приложения «Федеральный классификационный каталог отходов» представлены классификации отходов по различным признакам и принципы их кодификации.

Одним из основных документов, содержащих рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля, является информация Минфина России от 25.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской (финансовой) отчётности» (далее ПЗ-11/2013). В ПЗ-11/2013 определены основные элементы внутреннего контроля (контрольная среда, оценка рисков, процедуры

внутреннего контроля, информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля) [7]. По нашему мнению, в каждом из элементов внутреннего контроля должно быть учтено наличие специфических характеристик объектов, подлежащих внутреннему контролю на уровне экономического субъекта, в том числе и возвратных отходов.

Возвратные отходы — это общее понятие, имеющее индивидуальные характеристики в различных отраслях экономики, что может влиять на все основные элементы внутреннего контроля.

Проблемы контроля возвратных отходов актуальны для машиностроительных, деревообрабатывающих, перерабатывающих, химических, швейных предприятий и других. На организацию и осуществление внутреннего контроля влияет не только принадлежность предприятий к той или иной отрасли и связанные с этим технологические особенности производства, но и целый ряд других факторов. Среди них — масштабы производства, местоположение, организационно-правовая форма и форма собственности, сложность структуры управления, наличие филиалов и подразделений, финансовое положение организации, режим налогообложения, квалификация персонала, конкурентоспособность продукции и наличие монопольного положения на рынке или в регионе и прочие.

Для эффективного функционирования внутреннего контроля возвратных отходов необходимо чёткое определение субъектов и объектов внутреннего контроля. Следует заметить, что в упомянутом ПЗ-11/2013 отсутствует конкретизация объектов и субъектов внутреннего контроля, что, возможно, связано с попыткой разработчиков данного документа придать ему универсальный характер. В связи с этим полагаем, что определение круга объектов и субъектов внутреннего контроля переходит в сферу внутренних решений менеджмента организации.

Внутренний контроль как система может воплощаться в различных формах. Например, это может быть служба внутреннего аудита или бухгалтерская служба, обеспечивающая наблюдение и контроль состояния и использования ресурсов, достижения намеченных результатов деятельности. Но независимо от формы организации внутреннего контроля, если речь идёт о возвратных отходах, должно быть налажено взаимодействие со специалистами технических и технологических служб. Однако ни бухгалтер, ни внутренний аудитор не обладают необходимыми компетенциями, позволяющими им принимать решения по идентификации возвратных отходов. Только специалисты технических и технологических служб могут и должны нести ответственность за разграничение отходов производства на возвратные и безвозвратные, обоснование технологических потерь и брака продукции. Эти специалисты должны быть наделены соответствующими полномочиями, обязанностями

Основные элементы внутреннего контроля возвратных отходов

Контрольная среда	Оценка рисков	Процедуры внутреннего контроля	Информация и коммуникация	Оценка внутреннего контроля
<p>Локальные нормативные акты:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– «Положение по внутреннему контролю»;</li> <li>– «Положение о службе внутреннего аудита»;</li> <li>– «Положение (регламент) по учёту затрат на производство продукции (работ, услуг)»;</li> <li>– «Порядок (методика) признания, оценки и учёта возвратных отходов и технологических потерь»;</li> <li>– Технологические карты;</li> <li>– и др.</li> </ul>	<p><u>Возможные искажения учётных и отчётных данных:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– неотражение в учёте возвратных отходов;</li> <li>– включение возвратных отходов в калькуляционную статью «Потери от брака продукции» или списание на естественную убыль.</li> </ul> <p><u>Ожидаемые риски:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– завышение себестоимости готовой продукции;</li> <li>– искажение остатков материально-производственных запасов на складе;</li> <li>– искажение оценки остатков незавершённого производства;</li> <li>– нарушение в расчёте налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, и, как следствие, штрафы и пени</li> </ul>	<p><u>Фактический контроль:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– проверка соблюдения установленных норм и нормативов;</li> <li>– контроль соблюдения технологии производства;</li> <li>– обследование на месте совершаемых операций;</li> <li>– расчёт опытно-статистическим путём величины возвратных отходов;</li> <li>– проведение контрольных замеров, инвентаризаций – и др.;</li> </ul> <p><u>Документальный контроль:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– полное и своевременное документирование возврата отходов;</li> <li>– арифметическая, логическая, формальная проверка документов;</li> <li>– и др.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– распределение контрольных функций и установление прямых и обратных связей между инженерно-техническими работниками, работниками бухгалтерской службы и службы внутреннего аудита, а также непосредственными исполнителями технологических операций;</li> <li>– закрепление и раскрытие в должностных инструкциях работников непосредственных обязанностей по осуществлению контрольных мероприятий;</li> <li>– и др.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– мониторинг элементов внутреннего контроля;</li> <li>– регулярный анализ результатов;</li> <li>– пересмотр и уточнение существующих норм и нормативов в результате совершенствования технологий, замены материалов;</li> <li>– принятие управленческих решений по результатам контроля и т.п.</li> </ul>

и ответственностью и осуществлять контроль возвратных отходов в тесном взаимодействии с другими его субъектами. Тут возникает проблема разделения внутреннего контроля возвратных отходов на экономический и технологический. Актуальным является мнение, что «... при организации контрольных мероприятий основное внимание уделяется ликвидации дублирующих функций контроля, сокращению расходов на его осуществление, упорядочению ведения документации и учёта, связанных с контрольными действиями, внедрению технических средств и повышению профессионализма работников контролирующих органов» [8].

В сферу внутреннего экономического контроля возвратных отходов будет входить их стоимостная оценка, а в сферу внутреннего технологического контроля – своевременное выявление величины отходов и ритмичная (ежемесячная) сдача их на склад.

Организационно-методические подходы внутреннего контроля должны быть разработаны в отношении не только всей совокупности контролируемых объектов экономического субъекта, но и каждого объекта в отдельности. Возвратные отходы, как объекты внутреннего контроля, оказывают влияние на существенное содержание каждого из элементов системы внутреннего контроля. В тех случаях, когда возвратные отходы действительно являются объектом внутреннего контроля экономического субъекта, эта специфика должна найти отражение в содержании элементов внутреннего контроля, что представлено в таблице.

Тщательная разработка элементов внутреннего контроля необходима ещё и для понимания деятельности организации внешними аудиторами. Оценка системы внутреннего контроля является обязательной на начальном этапе аудиторской

проверки, что отражено в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчётности» (утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696).

По нашему мнению, ФПСАД № 8 является в определённом смысле вектором, задавшим направление развитию элементов внутреннего контроля на уровне экономического субъекта, которое позже нашло отражение в ПЗ-11/2013.

**Литература**

1. Об отходах производства и потребления / Федеральный закон РФ от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ: Принят Гос. Думой 22 мая 1998 г. :одобр. Советом Федерации 10 июня 1998 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=149817> (дата обращения 4.11.2014 г.).
2. Методические указания по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов. Утв. приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н. URL: <http://base.garant.ru/12125771> (дата обращения 4.11.2014 г.).
3. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учёт в отраслях народного хозяйства. 6-е изд., перераб. М.: Финансы, 1979. 414 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/> (дата обращения 4.11.2014 г.).
5. Мишучкова Ю.Г. Проблемы классификации и учета побочной продукции и возвратных отходов в мукомольной промышленности // Международный бухгалтерский учёт. 2012. № 24. С. 30–36.
6. Коске М.С., Шлаева А.В. Бухгалтерские и налоговые аспекты отражения технологических потерь // Вестник Оренбургского государственного университета. 2004. № 5. С. 76–80.
7. Информация Минфина России от 25 декабря 2013 г. № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской (финансовой) отчётности». URL: <http://base.garant.ru/70551270> (дата обращения 4.11.2014 г.).
8. Воюцкая И.В. Организационные аспекты системы внутреннего контроля // Актуальные проблемы торгово-экономической деятельности и образования в современных условиях: электрон. сб. науч. трудов Восьмой Междунар. науч.-практич. конф., проведённой 19 апреля 2013 г. Оренбург: Оренбургский филиал РГТЭУ, 2013.