

# Методический аспект бухгалтерского учета производственных затрат

## Methodical Aspect of the Accounting the Production Expenses

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-12-31-36

**С.Н. Поленова**, д-р экон. наук, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

**e-mail:** polenov\_d@mail.ru

**S.N. Polenova**, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of the Audit and Corporative Reporting, Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis, Financial University at Government of the Russian Federation

**e-mail:** polenov\_d@mail.ru

**Аннотация.** В статье рассматриваются некоторые вопросы бухгалтерского учета затрат на производство продукции, работ, услуг при использовании разрешенных ФСБУ 5/2019 «Запасы» способов оценки незавершенного производства и готовой продукции.

**Ключевые слова:** способы, оценка, незавершенное производство, готовая продукция, фактическая себестоимость, прямые затраты, плановые затраты, нормативные затраты.

**Abstract.** In article are considered some questions of the accounting the expenses on production of the product, work, services, when use allowed FSBU 5/2019 «Spares» of ways of the estimation unachieved production and finished products.

**Keywords:** ways, estimation, unachieved production, preparing product, actual prime cost, direct expenses, planned expenses, normative expenses.

В соответствии с правилами пункта 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы» [2], готовая продукция и незавершенное производство на предприятиях массового и серийного изготовления продукции можно оценивать по совокупности прямых затрат без включения косвенных затрат, по плановым или нормативным затратам, опирающимся на плановые или текущие нормы, а в единичном производстве — по фактически произведенным затратам. Выбор того или иного способа оценки обуславливается организационно-технологическими особенностями производства, удельным весом косвенных затрат в общей величине производственной себестоимости продукции, работ, услуг, используемыми методами учета затрат на производство и другими параметрами.

Полагаем, что применение способа учета производства по фактическим затратам, содержащим только прямые затраты, должно иметь место тогда, когда сумма косвенных расходов организации в общей величине фактической себестоимости продукции является незначительной. В противном случае оценка незавершенного производства и готовой продукции не будет релевантной. Ведь отдельные

отрасли обрабатывающей промышленности, особенно в условиях высокого уровня автоматизации и роботизации производства, характеризуются величиной косвенных расходов в себестоимости готовой продукции, достигающей 500–800 и более процентов от суммы прямых затрат, на что справедливо указывает М.А. Городилов [7, с. 856–867].

При планировании производственного процесса плановые нормы затрат в условиях заказа, попередельного, однопередельного (попроцессного) или других методов учета производства устанавливаются в целом на год в разрезе калькуляционных статей по местам возникновения расходов. В течение отчетного года они не подвергаются изменениям, а данные о них в калькуляционном разрезе используются для оценки незавершенного производства и готовой продукции. Как установлено пунктом 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы», затраты, включаемые в их фактическую себестоимость, разделяются на прямые и косвенные в зависимости от возможности их прямого или косвенного отнесения на себестоимость производства конкретного вида продукции, работ, услуг.

Вариант применения плановых затрат для учета производства исследователи трактуют по-разному. Известный специалист в области управленческого учета В.Б. Ивашкевич считает его системой учета, основанной на средних затратах [8, с. 244]. Она, по мнению ученого, наиболее распространена в российской учетной практике [8, с. 245], что автор данной статьи полностью поддерживает. М.А. Вахрушина, выделяя такой принцип учета фактических затрат, как «...сравнение фактических показателей с плановыми» [6, с. 225], полагает, что «...в отсутствии стандартов (норм) единственный способ использования данных о фактических затратах для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;...» [6, с. 226]. Мало того, что «себестоимость операции» как понятие в теории учета производственных затрат не рассматривается и на практике не исчисляется, автор, противореча себе, считает, что при учете по фактическим затратам плановые нормы отсутствуют, а, с другой стороны, отмечает: сравнение фактических показателей с плановыми является одним из принципов учета производства, составляющим, как известно, «...основное исходное положение какой-либо теории, учения, науки, мировоззрения...» [12, с. 968].

Оценка готовой продукции и незавершенного производства по нормативным или плановым затратам опирается на заранее рассчитанные и утвержденные нормы расхода ресурсов. Они определены ФСБУ 5/2019 «Запасы» как установленные «...организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей...» [2]. Возникает резонный вопрос, обусловленный тем, что в производственной деятельности хозяйствующих субъектов нередки ситуации, когда необходимо значительно нарастить объем производства или снизить его в зависимости от ситуации на рынке. Особенно это становится актуальным в современных непростых экономических условиях санкционного дав-

ления и появления у предприятий потенциальной возможности увеличения объемов изготовления продукции. Однако, в соответствии с логикой рассматриваемого нормативного правового документа, когда речь идет о нормальных, обычных изменениях объемов потребления ресурсов, увеличении или уменьшении обычной загрузки технологических мощностей, организация, занимающаяся производством, не должна иметь права использовать способ оценки готовой продукции и незавершенного производства по плановым или нормативным затратам (ранее закрепленный в приказе руководителя об учетной политике), что, по нашему мнению, вряд ли оправдано.

Особенностью нормативного метода в области материального производства, как справедливо отмечают Н.Ф. Колесник и В.И. Осипов, «...является создание норм затрат на базе конструкторской, технологической и экономической документации...» [10, с. 264], что позволяет говорить о текущих нормах, на которых базируется система нормативного учета производственных затрат, как о научно и технически обоснованных. В связи с этим уместно сослаться на мнение разработчиков теории нормативного учета производственных затрат в нашей стране М.Х. Жебрака и Г.Г. Крюкова, которые еще в 1934 г. писали: «...речь идет не о нормах, установленных «вообще», а о нормах, которые будучи однажды установлены в момент первоначального проектирования изделия, вслед за тем систематически пересматриваются на каждый планируемый период в соответствии с теми заданиями, которые установлены...и теми конкретными мероприятиями, которые создают это постепенное изменение первоначальных норм и переход последних на более высшие ступени» [9, с. 86].

Учетная практика показывает, когда в производственной деятельности изменяются нормальные, обычные объемы потребления ресурсов, увеличивается или уменьшается обычная загрузка технологических мощностей, промышленное предприятие проводит соответствующие расчеты и либо устанавливает новые нормы, либо пересматривает уже разработанные и применяемые на практике нормы расходования ресурсов.

Нормы прямых затрат, входящих в производственную себестоимость единицы про-

дукции, работ, услуг, пересматривать не следует, поскольку они являются прямыми и обусловлены объемом изготовленной продукции. Нормы условно-постоянных косвенных расходов (амортизация технологического оборудования, зданий и сооружений производственных подразделений, заработная плата с отчислениями на социальное страхование и обеспечение управленческого персонала цехов, производств, переделов и др.) при калькулировании себестоимости единицы продукции будут снижаться из-за роста объемов производства. Нормы условно-переменных расходов (расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и др.) будут скорректированы, исходя из увеличенного объема производства и установленной зависимости этих расходов от него. Решение этих несложных задач в условиях автоматизации создания нормативного хозяйства и нормирования затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, представляет собой рутинные операции.

Когда для оценки готовой продукции и незавершенного производства применяются плановые затраты, то в фактических калькуляциях себестоимости единицы продукции результаты такого пересмотра представляются как отклонения от плановых норм расхода ресурсов, причинами которых служат изменения норм (обычно их уменьшение) в результате внедрения организационно-технических мероприятий. Причем, если нормы расхода ресурсов при нормативном учете производства пересматриваются в течение отчетного года (ежемесячно или ежеквартально) и учитываются как изменения норм, то плановые нормы пересматриваются ежегодно. Основой ежегодного пересмотра плановых норм служит выполнение разработанного плана внедрения организационно-технических мероприятий, влияющих на плановые нормы, действующие в текущем году.

Особенностью применения в бухгалтерском учете производства нормативных затрат является их постоянный пересмотр в течение отчетного года по мере внедрения мероприятий организационно-технического характера, приводящих к их изменениям. Положения, разъясняющие понятия плановых и нормативных затрат для оценки готовой продукции и незавершенного производства, по нашему

мнению, должны содержаться либо в соответствующем ФСБУ, либо в методических рекомендациях по бухгалтерскому учету запасов, предусмотренных пунктом 1 статьи 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» в составе документов по регулированию бухгалтерского учета [1]. Отсутствие единого понимания категорий, используемых в бухгалтерском учете, как и в любой деятельности, ведет к их ошибочной трактовке и неверному применению на практике, а, следовательно, приводит к искажению учетных данных, росту рисков недостоверности отчетной информации, принятию недостаточно обоснованных управленческих решений. О важности единой и понятной пользователям терминологии в бухгалтерском деле еще в 1898 году писал А.П. Пеленкин: «Полная, верная и точная терминология, не допускающая никаких криво толков, — это азбука во всяком исследовании и без знания которой даже правильные рассуждения остаются бесплодными, а искусно-софистические могут привести на лучший конец к выводам обратным действительности» [13, с. 2]. Такая ситуация наблюдается при исследовании учета производственных расходов, когда некоторые авторы, например, не видят различий между нормативными и плановыми затратами [11, с. 10].

Правила, сформулированные в федеральном стандарте по учету запасов, свидетельствуют: в бухгалтерском учете производственных расходов фактической себестоимостью готовой продукции при ее оценке по плановым (нормативным) затратам становится заранее рассчитанная плановая или нормативная себестоимость этой готовой продукции. В связи с этим возникает резонный вопрос: чем тогда фактическая себестоимость будет отличаться от нормативной или плановой себестоимости, которые по правилам ФСБУ 5/2019 «Запасы» должны применяться в бухгалтерском учете производственных предприятий для оценки готовой продукции и незавершенного производства. Подобного рода разъяснения, по нашему мнению, должны найти отражение в методических рекомендациях по бухгалтерскому учету запасов.

Если на производственных предприятиях массового и крупносерийного производства для оценки готовой продукции используется

плановая или нормативная себестоимость, то при построении учета производственных затрат следует учитывать лишь сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, сумму потерь от простоев и брака в производстве, затраты, возникшие из-за нарушений трудовой и технологической дисциплины. Указанные виды расходов в пункте 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» поименованы, как затраты, которые не должны включаться в фактическую себестоимость готовой продукции и незавершенного производства. Следовательно, такие расходы не могут быть отнесены на счета синтетического учета, предназначенные для учета себестоимости. Как сверхнормативные или сверхплановые расходы их, вероятно, следует списывать на синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы». Такой подход подтверждается также тем, что в Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению разрешены записи на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве» и др., посредством которых такие затраты могут быть списаны на увеличение прочих расходов при возникновении сверхплановых или сверхнормативных затрат.

Между тем результаты анализа экономического содержания сверхплановых и сверхнормативных затрат свидетельствуют, что они не относятся к расходам от прочей деятельности, доходы и расходы по которой следует отражать на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Такие расходы возникают в результате обычной деятельности, что следует из определения, содержащегося в пункте 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»: «Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг» [3]. Исходя из приведенного правила, обязательного в практике бухгалтерского учета расходов, возникает проблема списания сверхнормативного или сверхпланового расхода сырья,

материалов, энергии, труда, сумм потерь от простоев и брака в производстве, затрат, возникших из-за нарушений трудовой и технологической дисциплины.

Описанная двусмысленная ситуация позволила довольно значительной группе исследователей сформировать мнение, что сверхнормативные затраты, потери от простоев, брака, в результате нарушений трудовой и технологической дисциплины при использовании для оценки незавершенного производства и готовой продукции по нормативной себестоимости следует относить на счет 20 «Основное производство». Так, в учебно-методическом пособии «Разъяснения по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/2019)», подготовленном Некоммерческим партнерством «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», сказано, что фактическую совокупность затрат в течение отчетного месяца, собранную на этом счете, следует скорректировать на сумму прямых затрат в незавершенном производстве по нормативным затратам на начало и конец отчетного периода. После этого необходимо распределить косвенные расходы для отнесения их на выпущенную готовую продукцию и незавершенное производство, а затем рассчитать фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции [14, с.127]. В то же время, согласно пункту 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы», подобный вид оценки готовой продукции не предусмотрен для предприятий массового и серийного производства.

Недостаточно корректные методики бухгалтерского учета видов запасов, предлагаемые различными авторами, обусловлены объективными обстоятельствами — противоречиями в нормативных правовых документах, которые во многом связаны со стремлением применять нормы, содержащиеся в международной учетной практике, для использования в российской учетной системе. Причем без учета специфики и тех, и других правил. В результате внутренние противоречия, содержащиеся в ФСБУ 5/2019 «Запасы», несоответствие положений стандарта другим нормативным правовым актам стимулируют ошибочные утверждения и трактовки, содержащиеся в учебной и научной литературе. Возникшая ситуация

влияет на качество создания программных бухгалтерских продуктов, затрудняет учетный процесс, ведет к формированию недостоверной учетной и отчетной информации.

В условиях оценки готовой продукции и незавершенного производства по нормативным затратам и применения нормативного учета одним из составных компонентов фактической себестоимости готовой продукции становятся изменения норм. Они в течение отчетного месяца или квартала учитываются обособленно и могут возникать по разным причинам, в том числе в результате изменения объемов производства отдельных видов продукции. В отчетных калькуляциях себестоимости выпущенной продукции они будут показаны как изменения норм расхода ресурсов этого периода. Таким образом, установленное ФСБУ 5/2019 «Запасы» правило о применении плановых или нормативных затрат для оценки готовой продукции и незавершенного производства в массовых и серийных производствах в условиях «нормальных (обычно необходимых)» объемов использования ресурсов «в условиях нормальной загрузки производственных мощностей» не является, по нашему мнению, универсальным, не несет смысловой нагрузки, является данью международной учетной практике, которая не всегда корректна. Оно может быть без потерь изъято из документа. Тем более, что в пункте 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы» указано: суммы плановых и нормативных затрат «... подлежат обязательному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства» [2]. Причем разница между фактической себестоимостью как готовой продукции, так и незавершенного производства, и плановыми (нормативными) затратами будет признаваться и относиться на уменьшение (увеличение) суммы расходов того отчетного периода, в котором была признана выручка от продажи этих активов (пункт 27 и пункт 43 ФСБУ 5/2019 «Запасы»).

Отсюда следует вывод: при списании как отклонений от норм при нормативном учете производства (сверхнормативного расхода сырья, материалов, энергии, труда, потерь от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины и других), так и изменений норм в результате внедрения в производство организационно-технических мероприятий, сокращающих ранее установленные нормы, их следует списывать на уменьшение финансового результата от обычной деятельности, т.е. относить на счет 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость продаж». Однако снижения норм расхода ресурсов, выраженных в изменениях норм, не могут быть идентифицированы (пункт 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы»), как «...затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг» [2]. Наоборот, они свидетельствуют о достижениях предприятия по снижению норм расходования ресурсов в результате использования научно-технических и организационных достижений. Поэтому, на наш взгляд, ФСБУ 5/2019 «Запасы» следует дополнить положениями, которые касаются отдельного учета изменений норм при оценке незавершенного производства и готовой продукции по плановым (нормативным) затратам и включения сумм таких изменений в себестоимость выпущенной продукции. Для этого на субсчете 2 «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи» следует организовать отдельный учет нормативных (плановых) затрат, отклонений от норм и изменений норм. Считаем, что внедрение предложенного аналитического разреза в бухгалтерском учете затрат при нормативном методе позволит оценить эффективность работы служб и подразделений субъекта хозяйствования по рациональному расходованию ресурсов, представить соответствующую информацию внутренним и внешним пользователям.

### Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 30.12.2021 №443-ФЗ) // [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)
2. Запасы (ФСБУ 5/2019). Утверждено приказом Минфина РФ от 15.11.2019 №180н // [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/06/main/FSBU\\_5-2019.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/06/main/FSBU_5-2019.pdf)

3. Расходы организации (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 6.05.1999 №33н (в ред. от 6.04.2015 № 57н) // [https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/standart/positions?id\\_39=2269polozhenie\\_po\\_bukhgalterskomu\\_uchetu\\_raskhody\\_organizatsii\\_pbu\\_1099](https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/standart/positions?id_39=2269polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_raskhody_organizatsii_pbu_1099)
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 8.11.2010 №142н). — М.: Эксмо. 2022. — 128 с.
5. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденных Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ при Совете Министров СССР от 20 июля 1970 г. — М., 1970. — 136 с.
6. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — М.: Издательство «Национальное образование», 2013. — 672 с.
7. *Городилов М.А.* ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // Международный бухгалтерский учет. — 2020. — Т. 23. — № 8. — С. 844–863.
8. *Ивашкевич Б.В.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — М.: Магистр: ИНФРА-М. 2015. — 448 с.
9. *Жебрак М.Х., Крюков Г.Г.* Нормативный учет производства. — М.: «Союзоргучет», 1934. — 416 с.
10. *Колесник Н.Ф., Осипов В.И.* Контроль расхода ресурсов в системе нормативного учета затрат // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. — 2013. — № 1. — С. 263–268.
11. *Никитина В.Ю.* Бухгалтерский учет запасов: переходим на федеральный стандарт // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 7. — С. 5–11.
12. Новый энциклопедический словарь. — М.: Большая Российская энциклопедия: РИПОЛ Классик. 2006. — 1456 с.
13. *Пеленкин А.П.* Что такое баланс вообще и бухгалтерский въ частности? — СПб.: Типо-Литография Б.М. Вольфа. 1898. — 134 с.
14. *Шадрина М.А.* Разъяснения по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Запасы» ((ФСБУ 5/2019): учебно-методическое пособие // М.А. Шадрина, И.В. Харчева. — М.: НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2022. — 202 с.

### ЦБ ПРОДОЛЖИТ ПРОРАБОТКУ ВОПРОСОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЦИФРОВЫХ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

*В том числе по гармонизации порядка налогообложения «гибридных» цифровых прав с порядком налогообложения токенизированных.*

Банк России планирует продолжить работу над вопросами налогообложения цифровых финансовых активов (ЦФА), в том числе по гармонизации порядка налогообложения «гибридных» цифровых прав с порядком налогообложения токенизированных. Об этом говорится в докладе регулятора «Развитие рынка цифровых активов в России», опубликованного для общественных консультаций.

«В дополнение к уже внесенным в Налоговый кодекс РФ изменениям в части порядка налогообложения ЦФА Банк России планирует продолжить проработку вопросов, связанных с налогообложением ЦФА, в том числе в части возможной гармонизации порядка налогообложения "гибридных" цифровых прав с порядком налогообложения токенизированных активов (товаров (работ, услуг), которые являются предметом исполнения таких цифровых прав)», — указывают авторы доклада.

Вопрос введения налоговых льгот, аналогичных действующим сейчас по индивидуальным инвестиционным счетам (ИИС), для владельцев долгосрочных циф-

ровых финансовых активов требует дополнительного обсуждения с заинтересованными органами власти, говорится в докладе.

«Дополнительного обсуждения с заинтересованными федеральными органами исполнительной власти и участниками рынка требует вопрос необходимости предоставления аналогичных ИИС налоговых льгот для владельцев долгосрочных ЦФА, которые будут способствовать повышению инвестиционной привлекательности цифровых прав для граждан», — отмечается в докладе.

По мнению Банка России, введение таких льгот «предоставит дополнительные возможности для граждан и бизнеса в целях упрощения и ускорения процесса совершения операций с цифровыми правами, а также позволит сократить операционные издержки».

<https://www.audit-it.ru/news/account/1069264.html>

07 ноября 2022 г.

Источник: ТАСС

