

Нормативный метод учета затрат на производство: теоретический аспект

Normative Method of the Account of the Expenses on Production: Theoretical Aspect

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-2-15-19

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор кафедры 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 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 выполнена попытка рассмотреть сущность таких компонентов нормативного метода учета производственных затрат, как составление нормативных калькуляций и учет изменений норм расходования ресурсов и их практическое применение.

Ключевые слова: нормативный метод, нормы, нормативная, плановая и фактическая себестоимость, калькуляция, бухгалтерский учет, изменения норм.

Abstract. In article is executed attempt to consider essence such component normative method of the account of the production expenses, as formation normative calculation and account of the change the rates of the spending resource and their practical application.

Keywords: normative method, rates, normative, planned and actual prime cost, calculation, accounting, change the rates.

Разработка и принятие к практическому применению ФСБУ 5/2019 «Запасы» актуализировало вопросы организации бухгалтерского учета затрат на производство продукции, работ, услуг и оценки эффективности применяемых методов учета производственных затрат. Кроме того, правила федерального стандарта ограничили виды затрат, образующих себестоимость продукции, работ, услуг. В соответствии с пунктом 26 этого федерального стандарта в состав фактической себестоимости готовой продукции и незавершенного производства не должны быть включены затраты, которые не являются необходимыми «для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг» [1]. К ним, в частности отнесены не только затраты, возникшие по причинам чрезвычайных ситуаций, обесценения активов, управленческие расходы, не связанные непосредственно с производством, но и расходы на хранение (когда они не являются составным компонентом технологического процесса), расходы на рекламу и продвижение продукции.

Фактическую себестоимость продукции, работ, услуг, как и незавершенное производство,

не должны также составлять «затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины)» [1]. Отсюда следует вывод: по правилам, регламентирующим производственный учет (пункт 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы»), независимо от принятого варианта его организации (по фактически произведенным затратам или нормативным (плановым) затратам) обязательно нормирование ресурсов, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг.

В таких условиях нормативный учет производственных затрат в российской практике может стать одним из наиболее распространенных и востребованных методов. В современных условиях, как пишут специалисты, «многие предприятия стремятся внедрить этот метод в свою деятельность» [13, с. 118].

Нормативный метод учета затрат представляет собой систему формирования фактической себестоимости, базирующуюся на предварительно рассчитанных нормах расходования

ресурсов на производство продукции, работ, услуг и являющуюся известной не только из советской практики. Как пишут ученые, «еще в начале XX века он (*метод учета фактических затрат*. — С.П.) подвергался критике специалистами в области бухгалтерского учета» [7, с. 51], а результаты исследований С.А. Самусенко показали, что «основы системы нормативного учета, которая именовалась автором "нормальной заводско-фабричной отчетностью", были изложены в одноименной, первой и единственной книге А.А. Фельдгаузена, увидевшей свет в 1888 году...» [9, с. 45].

Возможности применения нормативного метода учета производственных затрат обуславливаются необходимостью решения вопросов технологического характера. В субъектах хозяйствования, заинтересованных в применении этого метода учета, следует иметь детально разработанный производственный процесс изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг с установлением норм, нормативов, смет расхода ресурсов. Они могут быть оформлены технологическими картами, картами технологического процесса, операционно-технологическими картами и другими документами, в которых представлено маршрутное или маршрутно-операционное описание всей совокупности производственных процессов на предприятии с указанием норм расхода материальных и трудовых ресурсов. Возможен также вариант, при котором после формирования технологической документации разрабатываются нормы расходования ресурсов для производственного процесса, содержащиеся в комплектных картах, технико-нормировочных картах, ведомостях материалов, ведомостях удельных и специфицированных норм и др. Описанная технологическая документация составляет важнейший компонент нормативного хозяйства, а нормы расходования ресурсов используются для составления нормативных калькуляций.

Составление калькуляций, позволяющих рассчитать фактическую, плановую, нормативную виды себестоимости, представляет деятельность, направленную на проведение расчетов по исчислению себестоимости единицы промышленной продукции, работ, услуг или калькуляционной единицы, избранной

субъектом хозяйствования для ведения аналитического учета затрат. Расчет себестоимости производится по калькуляционным статьям расходов, образующих себестоимость, виды которых установлены бухгалтерской службой с учетом особенностей технологического процесса. Причем в соответствии с пунктами 23 и 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы» в состав калькуляционных статей включаются прямые и косвенные затраты, связанные с производством продукции, работ, услуг [1]. Если прямые затраты (сырье и материалы; топливо и энергия на технологические цели; покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; заработная плата производственных рабочих; отчисления на страхование и обеспечение и др.) обусловлены технологией производства конкретных видов продукции, работ, услуг и могут быть прямо (на основании первичных учетных документов и без дополнительных расчетов) включены в их себестоимость, то косвенные затраты (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; цеховые расходы и др.) следует распределять по видам продукции, работ, услуг пропорционально установленным базам.

Базы для распределения видов косвенных затрат, включаемых в себестоимость по статьям калькуляции, устанавливаются в приказе руководителя организации об учетной политике и реализуются в практической работе исходя из принципа последовательности ее применения. На это указывается в пункте 25 ФСБУ 5/2019 «Запасы»: «Косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно» [1].

Практика распределения косвенных затрат на промышленных предприятиях показывает: наиболее востребованными методами отнесения косвенных затрат на себестоимость являются основная заработная плата производственных рабочих; совокупность прямых затрат на производство продукции, работ, услуг; сумма основной заработной платы производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию оборудования; сметные ставки плановых расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, установленные для производства конкретных видов продук-

ции, работ, услуг, и др. Обоснованный выбор метода распределения косвенных затрат имеет важное значение для формирования достоверной информации о себестоимости видов продукции, работ, услуг, а следовательно, финансового результата от обычной деятельности, представления этих данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценки финансового состояния хозяйствующего субъекта. Наряду с экономической значимостью, выбор адекватных методов распределения косвенных расходов позволяет оценить качество учетной системы производственного предприятия. В связи с этим специалисты указывают: «Используемые методы распределения затрат показывают, насколько грамотно осуществлен выбор соответствующего метода и насколько корректно он в последующем реализуется в рамках учетно-аналитической системы коммерческой организации» [6, с. 67].

Принятые субъектом хозяйствования способы распределения косвенных затрат и включения их совокупности в состав затрат на изготовление и продажу изделий используются для расчета плановой, нормативной и фактической себестоимости единицы продукции, работ, услуг в условиях нормативного метода учета производственных затрат. Их исчисление важно не только для формирования бухгалтерской информации и организации внутреннего контроля производственных затрат, но также и для управленческих целей. Как справедливо отмечает Т.П. Карпова, «менеджеров коммерческих организаций волнует вопрос... о затратах на производство и эффективности выпуска определенных изделий...» [3, с. 46]. Кроме того, формирование плановой, нормативной, фактической видов себестоимости калькуляционной единицы в условиях нормативного метода способствует обоснованному ценообразованию. Отмечая важность таких расчетов, ученые пишут: достоинство нормативного метода заключается в том, что он «служит базой для определения... цены реализации выпускаемой продукции» [11, с. 1285].

Принципиальной особенностью нормативного метода учета производства является исчисление нормативной себестоимости единицы продукции, работ, услуг исходя из текущих (действующих) норм расходования ресурсов по установленным статьям калькуляции в нормативных

калькуляциях. Текущие (действующие) нормы устанавливаются на 1-е число месяца или 1-е число квартала до начала производственного процесса в отчетном периоде. Они рассчитываются исходя из нормативных затрат, в которых учтены изменения норм расхода ресурсов на производство продукции, работ, услуг, произошедшие в предшествующих отчетных периодах. Отсюда следует, что при использовании нормативного метода учета в каждом периоде внутри отчетного года для установления нормативного расхода ресурсов применяются актуализированные, пересмотренные нормы.

Плановые нормы расходования ресурсов, используемые для составления плановых калькуляций, рассчитываются по данным о средних нормах, действующих в отчетном году, как средние арифметические входящих и исходящих норм расхода видов ресурсов, составляющих плановую себестоимость. В связи с этим исследователи пишут: «В организациях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной» [4, с. 136]. Действительно, при незначительном числе изменений норм не только по технологическим, но и другим причинам (из-за высокого качества нормативного хозяйства, высокого уровня производительности труда, передового технического оснащения производства и др.) нормы могут изменяться редко. Однако, по нашему мнению, данная ситуация не исключает использование нормативных калькуляций видов продукции, работ, услуг и организацию учета изменений норм, что в условиях качественного программного обеспечения не влечет существенного роста трудоемкости бухгалтерского учета производственных затрат.

В специальной литературе, посвященной учету производства, авторы достаточно часто сравнивают нормативный метод учета в российской бухгалтерской практике и метод «стандарт-кост», применяемый за рубежом. Исследователи уверены, что они основаны на одинаковых принципах [2, с. 8], а нормативная себестоимость идентична стандартной себестоимости, лежащей в основе метода «стандарт-кост» [12, с. 575; 5, с. 40]. Приведенные рассуждения, на наш взгляд, являются глубоким заблуждением. Некорректная трак-

товка сущности нормативного учета производства и понятия нормативной себестоимости обусловлены психологической установкой о вторичности методик современной российской системы бухгалтерского учета. Она сформировалась в период рыночных реформ в России и ориентирована на опыт США, стран Европы, международные стандарты финансовой отчетности, что в настоящее время вряд ли приемлемо из-за нацеленности, в том числе и экономической работы, на укрепление национального суверенитета.

Анализ содержания и принципов нормативного учета и метода «стандарт-кост» показывает, что эти системы учета затрат различаются между собой из-за разных целей, которые достигаются в учетной практике их применения. Система «стандарт-кост», возникшая в американской бухгалтерской системе автомобильных компаний в начале XX века, была основана на стандартных затратах, трактуемых как «идеальные», «недостижимые», к которым необходимо стремиться в рамках производственного процесса. На эти существенные особенности стандартной себестоимости, выявленные известными советскими исследователями нормативного метода учета производственных затрат — М.Х. Жебраком, И.Н. Покладом, Н.Н. Ивановым, — совершенно справедливо указывает М.Б. Попова: «Стандартная себестоимость — категория, ничего общего не имеющая с плановой и нормативной себестоимостью» [8, с. 564].

Нормативная себестоимость единицы продукции, работ, услуг формируется исходя из норм, которые обусловлены технологическим процессом, являются реально достижимыми и технически обоснованными. В связи с указанными обстоятельствами системе «стандарт-кост» не свойственна организация бухгалтерского учета изменений норм. Формирование в системе производственного учета информации об изменениях норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий, направленных на снижение текущей нормативной себестоимости, для нормативного метода является компонентом обязательного характера, что обуславливает его преимущества перед системой «стандарт-кост».

Нормирование затрат и бухгалтерский учет изменений текущих норм расходования ре-

сурсов стимулирует рост качественного состояния текущих норм и их пересмотр не только в результате внедрения организационно-технологических мероприятий, но и их уточнения. Как справедливо отмечают В.И. Осипов и О.Н. Ступенькова: «Применение некачественных норм нивелирует эффективность данного метода» [7, с. 52].

Отдельные авторы не включают учет изменений норм в состав компонентов нормативного метода учета производства [13, с. 119; 10, с. 32]. Другие исследователи полагают, что «основное развитие нормативный учет производства получил в формате „стандарт-кост“ и „таргет-кост“» [8, с. 564], с чем вряд ли можно согласиться. Названные форматы нормативного учета производства, считающиеся вариантами управленческого учета, не включают действия по формированию бухгалтерской информации об изменениях норм расходования ресурсов.

В системе нормативного метода учета производственных затрат учет изменений норм строится на регистрации в первичных учетных документах — извещениях об изменении норм расхода материалов, извещениях об изменениях норм времени, расценок, выработки, справках бухгалтерии и др. — учетной информации об изменениях норм. Эти изменения происходят в производственных подразделениях (цехах, производствах, переделах и др.) в результате выполнения плана организационно-технических мероприятий, разработанных конструкторскими, технологическими, плановыми и другими службами и направленными на сокращение производственных затрат.

Таким образом, проведенная оценка таких компонентов нормативного метода учета производственных затрат, как нормативные калькуляции, основанные на текущих нормах, и изменения норм, показала его эффективность. Она обусловлена широкими возможностями контроля за соблюдением технологической и производственной дисциплины, расходованием материальных и трудовых ресурсов, составляющих значительный удельный вес в себестоимости промышленной продукции, работ, услуг. Возможность обнаружения резервов сокращения текущих затрат в условиях нормативного метода направлена на рост финансовых результатов и рентабельности производства.



Литература

1. Запасы (ФСБУ 5/2019). Приказ Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133539
2. Акбашева Д.М., Джанкезов А.У., Лайпанова М.А. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Тенденции развития науки и образования. — 2022. — № 89-3. — С. 8–9.
3. Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. — 2014. — № 1. — С. 45–50.
4. Козлова А.В., Пласкова Н.С., Сагаева Э.З. Нормативный метод учета затрат на производство // В сб.: Ступени познания: материалы I Молодежной международной научно-практической конференции. — М., 2017. — С. 131–139.
5. Кучеров А.В., Шибилева О.В. Контроль затрат в системе нормативного учета // Актуальные вопросы экономических наук. — 2010. — № 12-2. — С. 39–44.
6. Мельник Ю.А. Исследование методов учета и распределения затрат в финансовом и управленческом учете коммерческих организаций // В сб.: III Международная научно-практическая конференция. — М.: Наука и просвещение, 2023. — С. 64–70.
7. Осипов В.И., Ступенькова О.Н. Системы нормативного учета затрат на производство как инструмент повышения эффективности контроля расхода ресурсов // Вестник СамГУ. — 2014. — № 2(113). — С. 51–58.
8. Попова М.Б. Основные направления учета затрат на производство с использованием нормативного метода в условиях развития цифровой экономики // В сб.: Цифровая экономика и финансы: материалы Международной научно-практической конференции. — СПб, 2023. — С. 563–567.
9. Самусенко С.А. Российская фабрично-заводская бухгалтерия на рубеже XIX–XX вв. // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 21(315). — С. 42–52.
10. Фоменко Е.А. Прошлое и настоящее нормативного метода учета затрат в управлении бизнесом // В сб.: XII Международная научно-практическая конференция. — М.: Наука и просвещение, 2020. — С. 31–34.
11. Цахаева Д.А. Современные методы учета затрат: преимущества и недостатки // Экономика и предпринимательство. — 2022. — № 7. — С. 1284–1287.
12. Эрдиева Д.Р., Боташева Л.С. Учет нормативных затрат и анализ отклонений // Управленческий учет. — 2022. — № 1. — С. 574–579.
13. Ягодина Н.В., Акылбекова А.М. Нормирование и анализ косвенных затрат как направление совершенствования нормативного метода учета затрат // В кн.: От синергии знаний к синергии бизнеса: сб. статей и тезисов докладов VIII Международной научно-практической конференции. — Омск: Изд-во ОмскГАУ им. П.А. Столыпина, 2021. — С. 118–122.

ПОЛУЧИТЬ КВАЛИФИЦИРОВАННУЮ ЭЛЕКТРОННУЮ ПОДПИСЬ ТЕПЕРЬ МОЖНО УДАЛЕННО С ПОМОЩЬЮ БИОМЕТРИИ

13 февраля 2024 года ФНС сообщила: юрлица и ИП могут оформить квалифицированную ЭП по биометрии без личной явки в удостоверяющий центр ведомства. Обратиться за подписью для компании вправе ее единоличный исполнительный орган.

Чтобы таким способом получить квалифицированную ЭП, нужны:

- подтвержденные учетная запись на Госуслугах и регистрация в Единой биометрической системе;
- компьютер или ноутбук с камерой и микрофоном, а также установленными средствами ЭП;
- носитель (токен) для записи цифровых ключей, который сертифицировала ФСБ либо ФСТЭК.

Оформление подписи (в том числе запись информации на токен) происходит через личный кабинет на сайте ФНС.

Это первый шаг по запуску сервиса «Старт бизнеса онлайн». Эксперимент по его применению проведут с 1 марта 2024 года. Сервис позволит не только удаленно оформить квалифицированную ЭП, но и направить цифровые документы, чтобы с учетом ряда условий дистанционно:

- зарегистрировать ИП или ООО с единственным учредителем — физлицом, который выступает единоличным исполнительным органом;
- открыть для ИП либо ООО, которых зарегистрировали таким способом, расчетный счет в одном из банков — участников эксперимента.

Есть и другие положения о пилотном проекте.

<https://www.consultant.ru/legalnews/24576/>
3 февраля 2024 г.