

Формирование информации о производственных затратах в бухгалтерском учете в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы»

Formation of Information on Production Costs in Accounting in Accordance with FSB 5/2019 "Stocks"

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-3-8-12

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, Pulpit of the Audit and Corporative Reporting Department, 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 описаны основные правила ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции, работ, услуг и даны рекомендации по их практическому применению.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, правила, производство, затраты, элементы затрат, статьи калькуляции, фактическая себестоимость.

Abstract. In article is described main rules of conduct of the accounting the expenses on production of the product, work, services and are given recommendations upon their practical application.

Keywords: accounting, rules, production, expenses, elements of the expenses, article to calculations, actual prime cost.

При теоретическом осмыслении и практическом использовании новых правил бухгалтерского учета отдельных видов запасов, представляемых в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности в связи с принятием ФСБУ 5/2019 «Запасы» [2], возникают многочисленные вопросы. Они касаются в том числе методики бухгалтерского учета затрат на производство промышленной продукции, работ, услуг, формирования их себестоимости как на стадии нормирования, планирования, бюджетирования, так и на этапе учетного процесса.

Наиболее принципиальными правилами бухгалтерского учета затрат на производство согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы», на наш взгляд, являются следующие.

1. При расчете фактической себестоимости, а также незавершенного производства в нее включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции, оказанием услуг, выполнением работ (пункт 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы»). Из данного правила федерального стандарта следует, что при расчете

фактической, плановой, нормативной себестоимости в нее не должны включаться затраты, которые непосредственно не связаны с изготовлением продукции, оказанием услуг, выполнением работ. Следовательно, в приказе руководителя коммерческой организации об учетной политике, исходя из отраслевых особенностей, типа производства, длительности производственного цикла, специфики технологического процесса и видов затрат, которые возникают в хозяйственной деятельности, необходимо установить совокупность тех затрат, которые следует включать в себестоимость и относить на счета производственных затрат — 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы».

В этом приказе следует также представить те виды общехозяйственных расходов, которые, являясь непосредственно связанными с производством, будут включены в себестоимость продукции, работ, услуг в разрезе экономических элементов и калькуляционных статей затрат. Причем при расчете себестои-

мости продукции, работ, услуг по экономическим элементам общехозяйственные расходы, непосредственно связанные с производством, должны быть распределены по их видам, исходя из экономического содержания. Выполняя расчет себестоимости по статьям калькуляции, их следует объединять по статье «Общехозяйственные расходы». В практике учетной работы для выполнения нормы пункта 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы» следует, по нашему мнению, к синтетическому счету 26 «Общехозяйственные расходы» открыть 2 субсчета: 26-1 «Общехозяйственные расходы, связанные с производством» и 26-2 «Общехозяйственные расходы, не связанные с производством».

Списание общепроизводственных расходов необходимо проводить по окончании производственного процесса в отчетном месяце. Для включения общехозяйственных расходов в фактическую производственную себестоимость продукции их следует списывать бухгалтерской записью: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 26-1 «Общехозяйственные расходы, связанные с производством» по калькуляционной статье «Общехозяйственные расходы». Общехозяйственные расходы, непосредственно не связанные с производством, подлежат списанию на синтетический счет 90-2 «Себестоимость продаж» как расходы периода либо на синтетический счет 91-2 «Прочие расходы». Порядок списания общехозяйственных расходов, непосредственно не связанных с производством продукции, оказанием услуг, выполнением работ, также должен быть определен в приказе руководителя об учетной политике.

2. Образующими фактическую себестоимость затратами являются соответствующие их виды, объединенные по экономическим элементам (пункт 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы») [2]. Затратами, которые включаются в состав каждого экономического элемента, являются такие их группы, которые в пределах данного субъекта хозяйствования невозможно разложить на более мелкие затраты соответствующего экономического содержания. Ими являются материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Расчет полной фактической себестоимости изготовленной продукции, работ, услуг по эко-

номическим элементам традиционный для российской практики. Он позволяет определить сумму затрат, которые необходимы для осуществления хозяйственной деятельности коммерческой организации в течение определенного временного периода, стоимость необходимых ресурсов, осуществить планирование и бюджетирование затрат, принятие соответствующих управленческих решений.

Для формирования полной фактической себестоимости и расчета затрат по экономическим элементам за отчетный месяц следует использовать данные синтетического счета 20 «Основное производство», проведя корректировку его дебетового оборота за отчетный период на увеличение (уменьшение) суммы незавершенного производства за отчетный месяц по данным счета 20 «Основное производство» и сумму списания затрат на производственные счета. Ими могут быть, например, обслуживающие производства и хозяйства, состоящие на балансе коммерческой организации, но не связанные с ее обычной деятельностью. Такую корректировку следует провести на сумму дебетового оборота счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

3. Наряду с исчислением фактической себестоимости по экономическим элементам затрат коммерческие организации должны также организовать бухгалтерский учет и расчет фактической себестоимости выпуска и незавершенного производства конкретных видов продукции, работ, услуг (пункт 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы») [2]. Полагаем, что включение в федеральный стандарт норм по исчислению фактической себестоимости незавершенного производства и готовой продукции, работ, услуг в разрезе калькуляционных статей затрат имеет принципиальное значение.

Расчет фактической себестоимости по статьям калькуляции необходим «для целей управления», о чем говорится в пункте 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [4]. Действительно, результаты исчисления себестоимости в разрезе калькуляционных статей являются информацией не только о затратах по видам продукции, работ, услуг (в отличие от данных о фактической себестоимости всего выпуска по экономическим элементам), но и о затратах, образовавшихся в местах их возникновения. Следовательно, на базе таких сведений как

внутри отчетного месяца, так и по его окончании может быть организована эффективная система внутреннего контроля, предусмотренная статьей 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1]. Она должна быть направлена на сокращение рисков снижения рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг по местам возникновения затрат, на разработку и внедрение мер по их минимизации. Причем пунктом 10 ПБУ 10/99 «Расходы организации» предусматривалась разработка правил «учета затрат на производство продукции... выполнение работ, оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету», что так и не было выполнено.

ФСБУ 5/2019 «Запасы», ориентированный в большой степени на международную учетную практику, такую необходимость уже не предусматривает. Хотя в статье 21 «Документы в области регулирования бухгалтерского учета» действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете» среди нормативных правовых документов, определяющих учетную практику, указаны отраслевые стандарты бухгалтерского учета и рекомендации в области бухгалтерского учета [1]. Создание таких регламентов, с одной стороны, позволило бы снизить трудоемкость учетной работы коммерческих организаций, поскольку им самим приходится разрабатывать инструкции по бухгалтерскому учету объектов, включать их в состав приложений к приказу руководителя организации об учетной политике. С другой стороны, таким локальным нормативным правовым актам зачастую свойственны недостатки и неточности методического характера, что ведет к формированию недостаточно достоверной учетной и отчетной информации в экономических субъектах, вводя в заблуждение заинтересованных пользователей. Поэтому разработка и практическое применение документов разъяснительного характера в области бухгалтерского учета, предусмотренных бухгалтерским законодательством, способствовало бы генерированию более качественной бухгалтерской информации, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, составляющую важный государственный информационный ресурс.

Акцент ФСБУ 5/2019 «Запасы» на необходимость расчета фактической себестоимости незавершенного производства и готовой продукции в разрезе калькуляционных статей затрат носит объективный характер. Он заключается в необходимости расчета цен на продаваемую продукцию, выполняемые работы, оказываемые услуги. Отсюда — объективная потребность расчета фактической себестоимости видов готовой продукции по калькуляционным статьям затрат. При его проведении затраты на производство продукции, работ, услуг, если они непосредственно связаны с их изготовлением, разделяются на две группы (пункт 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы»): прямые и косвенные [2]. Если затраты можно прямо отнести на себестоимость конкретных видов продукции, работ, услуг, они считаются прямыми. Причем их стоимость указывается в первичных учетных документах, которыми оформляется расходование тех или иных ресурсов.

Наиболее часто в организациях, производящих промышленную продукцию, работы и услуги производственного назначения, к *прямым относят затраты* сырья, материалов, покупных изделий, полуфабрикатов, начисленную основную заработную плату производственным рабочим и инженерно-техническому персоналу, непосредственно занятому производственным процессом, отчисления на социальное страхование и обеспечение от суммы начисленной им заработной платы, некоторые другие. Их совокупность обуславливается особенностями технологического процесса, отраслевой спецификой, уровнем организации производства. Первичными учетными документами, посредством которых оформляются прямые затраты, являются накладные, требования, лимитно-заборные карты, комплектовочные ведомости, наряды на сдельную работу, маршрутные листы, бухгалтерские справки и другие, применяемые коммерческой организацией в соответствии с принятой учетной политикой.

Косвенными затратами, увеличивающими фактическую производственную себестоимость видов готовой продукции, работ, услуг и фактическую себестоимость незавершенного производства, по правилам пункта 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы» являются такие, которые невозможно включить в их себестоимость прямо.



При изготовлении промышленной продукции, оказании услуг и выполнении работ производственного характера наиболее типичными видами косвенных затрат, объединяемых в производственную себестоимость, выступают расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, расходы на подготовку и освоение производств, общецеховые расходы, прочие производственные расходы. Однако отдельные авторы имеют другое мнение. Так, Н.В. Ягодина и А.М. Акылбекова считают, что косвенные расходы следует разделять на цеховые, общезаводские и коммерческие расходы [9, с. 121]. Анализируя представленное мнение, следует учесть, что цеховые расходы составляют часть общепроизводственных расходов, учитываемых на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные расходы», вместе с расходами на содержание и эксплуатацию оборудования, являющихся также по способу включения в себестоимость косвенными. Следовательно, если организацией принято решение отдельного учета цеховых расходов, то расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования следует так же учитывать, как отдельный вид затрат, и выделять их обособленно в калькуляционной номенклатуре затрат. Такие исследователи, как И.Е. Мизиковский [7, с. 97; 5, с. 15; 6, с. 44], Н.А. Софьин [6], А.Е. Суглобов также считают целесообразным представлять в виде отдельной статьи калькуляции расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, состав которых «имеет достаточно сложную, многоэлементную структуру...» [7, с. 162].

На практике, если удельный вес косвенных расходов в фактической себестоимости продукции, работ, услуг значителен, косвенные расходы выделяются отдельной калькуляционной статьей. В противном случае они учитываются в составе других статей. Так, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению [3] могут быть отражены на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и учитываться в их составе, оставаясь косвенными затратами. Как отмечено в пункте 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы», группировка затрат на производство продукции,

работ, услуг по способу включения в себестоимость устанавливается организацией самостоятельно [2].

Продолжая анализировать мнение Н.В. Ягодиной и А.М. Акылбековой [9, с. 121] о том, что общезаводские расходы являются косвенными расходами, отметим следующее. С принятием (в 2000 году) Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению такие затраты были переименованы и стали называться «общехозяйственные расходы». Кроме того, если общехозяйственные расходы не являются непосредственно связанными с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг (а таких затрат в коммерческих организациях большинство), то по правилам подпункта «г» пункта 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» с 1 января 2021 года они не включаются в их фактическую себестоимость.

Что касается коммерческих расходов, учет которых ведется на синтетическом счете 44 «Расходы на продажу», то их часть действительно является косвенными затратами. Среди них — затраты на упаковку и транспортировку продукции в организациях, занимающихся производственной деятельностью. По правилам, содержащимся в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, эти расходы распределяются между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей [3]. Сумма коммерческих расходов и фактической производственной себестоимости видов выпущенной продукции составит полную фактическую себестоимость продукции, работ, услуг в разрезе калькуляционной номенклатуры статей.

4. Согласно пункту 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» в фактическую себестоимость продукции, работ, услуг не могут включаться затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса, и, в частности, сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда [2]. С одной стороны, данное положение находится в противоречии с нормами пункта 27 федерально-

го стандарта. Они содержат возможность оценки незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве по сумме прямых затрат без включения косвенных (подпункт «а» пункта 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы»), разрешая, таким образом, возможность их исчисления по фактическим затратам, прямо относящимся на себестоимость. С другой стороны, оценка незавершенного производства и готовой продукции возможна в сумме плановых затрат, отличающихся от нормативных расходов, а незавершенного производства в единичных производствах — по фактически произведенным затратам в бухгалтерском балансе, а значит, и в бухгалтерском учете.

Однако, несмотря на отмеченные противоречия, акцент в нормативных правовых документах на обязательность раздельного учета затрат на производство продукции, выполнения работ, оказания услуг по нормам и от-

клонениям от норм имеет достаточно глубокий экономический и социальный смысл. В связи с этим актуально мнение исследователей о значении нормирования производственных затрат «для обеспечения высокого уровня конкурентоспособности предприятия...», изыскания «возможности минимизации расхода производственных ресурсов» [8, с. 55].

Внедрение нормирования ресурсов, составляющих себестоимость, и учета отклонений от норм их расходования позволит расширить сферу применения нормативного учета производственных затрат, оптимизировать принятие управленческих решений на основе оперативного контроля ресурсов не только по стадиям технологического процесса (этапам, цехам, производствам, переходам, переделам, другим местам их расходования), но и по причинам и виновникам сверхнормативных затрат, принимать меры по сокращению финансовых рисков.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 12.12.2023 № 579-ФЗ) // https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
2. Запасы (ФСБУ 5/2019). Утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133539
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению. Утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (с изменениями и дополнениями) // <https://base.garant.ru/12121087/>
4. Расходы организации (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 6.05.1999 № 33н // https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/
5. Мизиковский И.Е. Методика распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на себестоимость продукции промышленного предприятия // Вестник Института профессиональных бухгалтеров России. — 2021. — № 6. — С. 14–21.
6. Мизиковский И.Е., Софьин Н.А. Анализ расходов на содержание и эксплуатацию оборудования промышленного предприятия // На страже экономики. — 2022. — № 3 (22). — С. 38–46.
7. Мизиковский И.Е., Суглобов А.Е. Структуризация учетно-калькуляционного инструментария затрат на ремонт производственного оборудования // Вопросы региональной экономики. — 2023. — № 2 (55). — С. 160–167.
8. Осипов В.И., Ступенькова О.Н. Система нормативного учета затрат как инструмент повышения эффективности контроля расхода ресурсов // Вестник СамГУ. — 2014. — № 2 (113). — С. 51–56.].
9. 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: сборник статей и тезисов докладов VIII Международной научно-практической конференции. — Омск: ОмскГАУ, 2021. — С. 118–122.

