

Бухгалтерский учет отклонений от нормативных затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг

Accounting the Detours from Normative Expenses on Production of the Product, Work, Services

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-6-30-35

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 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 выполнена попытка рассмотреть наиболее актуальные вопросы бухгалтерского учета отклонений от норм затрат, составляющих себестоимость продукции, работ, услуг, в условиях нормативного метода учета производства и других методов учета производственных затрат, при которых возможно его ведение по нормам и отклонениям от норм.

Ключевые слова: оценка, затраты, производство, отклонения от норм, счета бухгалтерского учета, методы учета отклонений.

Abstract. In the article an attempt is executed to consider the most actual questions of the accounting the detours from rates of the expenses, forming prime cost to product, work, services, in condition of the normative method of the account production and the other methods of the account of the production expenses, under which possible its conduct on rate and detours from rates.

Keywords: estimation, expenses, production, detours from rates, count of the accounting, methods of the account of the deflections.

С принятием ФСБУ 5/2019 «Запасы» в теории и практике производственного учета возникли проблемы, обусловленные конкретизацией правил формирования фактической себестоимости продукции, работ, услуг организаций, обычной деятельностью которых является их производство, выполнение, оказание. С одной стороны, нормами пункта «а» статьи 26 данного федерального стандарта в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции запрещено включать «затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины)» [3]. Признаком, действие которого положено в основу отмеченного правила, служит, как указано в пункте «ж» статьи 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы», то, что в фактическую себестоимость не могут

быть включены «затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг» [3].

Одновременно с этими правилами незавершенное производство и готовую продукцию в массовом и серийном производстве допускается оценивать по сумме прямых затрат, плановых затрат и нормативных затрат (пункт 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы»). Такая трактовка расчета фактической себестоимости предполагает, что наряду с указанными вариантами оценки могут быть применены и другие методы, не представленные в федеральном стандарте. Кроме того, оценку незавершенного производства и готовой продукции по прямым затратам в рассматриваемом стандарте, по нашему мнению, следовало бы уточнить, а подпункт «а» пункта 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы» изложить в следующей редакции: «а) в сумме прямых плановых (нормативных) затрат без включения косвенных затрат;» [3].



С другой стороны, несмотря на невозможность включения в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции затрат, возникших в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса, в пункте 27 федерального стандарта констатируется норма: «При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам» [3], что противоречит правилам пункта 26. Полагаем, что на практике даже изготовление продукции единичного характера сопряжено с установлением, по меньшей мере, плановых норм расхода ресурсов. В связи с этим при производстве индивидуальной продукции, на наш взгляд, следует применять оценку незавершенного производства и готовой продукции по плановым затратам, сняв противоречие, содержащееся в стандарте.

Несмотря на отмеченные недоработки ФСБУ 5/2019 «Запасы», общая тенденция содержания правил, устанавливающих организационные и методические основы бухгалтерского учета производственных затрат, свидетельствует об их направленности на усиление внутреннего контроля израсходованных ресурсов, составляющих фактическую себестоимость продукции, работ, услуг. Нацеленность на совершенствование внутреннего контроля затрат свидетельствует о стремлении органов регулирования бухгалтерского учета посредством установления обязательных к применению правил выполнить требование пункта 1 статьи 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете», которое гласит: «Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни» [1].

Система внутреннего контроля расхода производственных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых) опирается на организацию действенного бухгалтерского учета отклонений от установленных до начала производственного процесса плановых или текущих норм. Такой учет может быть организован при любом методе производственного учета, в основе которого положены его объекты — процесс, заказ, передел [8, с. 66]. Специалисты согласны с такой трактовкой возможностей учета отклонений от норм затрат при любом

методе производственного учета. Так, аудитор Л.П. Крылова отмечает: «Основные из них (методы учета затрат на производство. — С.П.) — нормативный, позаказный, поперекладный — на практике могут применяться как одновременно, так и в сочетании» [6, с. 31]. В этом случае будут различаться виды норм, лежащие в основе калькуляций (плановых, нормативных), разработанных по всей номенклатуре продукции, работ, услуг, а практика выявления отклонений от норм расходования ресурсов на производство будет идентичной. Применение того или иного метода учета производственных затрат с отдельным учетом отклонений от установленных норм (текущих или плановых) обусловливается организационно-технологическими особенностями производственного процесса на конкретном предприятии. Это следует указать в приказе руководителя об учетной политике. Также необходимо разработать специальные первичные учетные документы для учета таких отклонений.

Важной проблемой бухгалтерского учета разделения затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг на затраты по нормам и отклонения от норм являются классификация таких отклонений, организация их выявления и представления в учетной системе. В современном российском бухгалтерском учете теоретические исследования в сфере учета отклонений от норм затрат проводятся нечасто, а передовая практика учета отклонений от норм недостаточно освещена в экономической литературе. В связи с тенденциями увлечения международной бухгалтерской практикой, акцентами, обусловленными вовлечением России в процессы либеральной финансовой глобализации, нормативный учет производства был постепенно перемещен в область управленческого учета, применение которого не является обязанностью субъекта хозяйствования. Так, В.И. Осипов и О.Н. Ступенькова отмечают: «...на отечественных предприятиях следует провести работу по внедрению *нормативной системы управленческого учета* (курсив автора. — С.П.), которая сочетала бы в себе лучшие элементы отечественных и зарубежных методик, основанных на предварительном нормировании затрат и последующем контроле выполнения

норм» [9, с. 52]. Более того, в настоящее время правилам бухгалтерского учета производственных затрат уделяется недостаточное внимание в локальных нормативных правовых актах коммерческих организаций и, прежде всего, в приказах руководителей организаций об учетной политике, что также подтверждает актуальность разработки, практического применения и совершенствования методики бухгалтерского учета отклонений от норм производственных затрат. Мы согласны с исследователями, которые справедливо полагают: «Действенность нормативного метода проявляется в том, что он предполагает своевременное вмешательство в формирование производственных затрат, строгое соблюдение технико-технологической и производственной дисциплины» [7, с. 40]. Учет отклонений от норм затрат, ведущих к ресурсосбережению, повышению оперативности выявления резервов сокращения производственных затрат на предприятиях любых отраслей, особенно военно-промышленного комплекса, жизненно важен.

Общую сумму выявленных отклонений от норм, представляющую по нормам пункта 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы» разницу между фактической себестоимостью незавершенного производства и готовой продукции и их стоимостью, определенную по плановым или нормативным затратам, следует относить на уменьшение (увеличение) суммы расходов в отчетном периоде, в котором она была признана [3]. Величину выявленной разницы (сумму отклонений от норм) по правилам пункта 43 ФСБУ 5/2019 «Запасы» следует признавать расходом того периода, когда была признана выручка от продажи этих видов запасов (готовой продукции), а также когда произошло выбытие готовой продукции или списание незавершенного производства [3].

Сумму отклонений от норм производственных затрат при признании выручки от продажи готовой продукции необходимо относить на увеличение расходов периода, учитываемых на счете 90 «Продажи», субсчете 2 «Себестоимость продаж». Такую сумму отклонений от норм затрат, выявленных оперативно непосредственно в процессе производства, предпочтительно, по нашему мнению, учитывать на специальном субсчете «Отклонения

от норм, выявленные в производстве», открываемом к счету 20 «Основное производство». Аналитический учет таких отклонений следует организовать по видам затрат, видам выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, а также по производственным подразделениям коммерческой организации. Такой учет позволит оценить систему внутреннего контроля производственных расходов, проанализировать рентабельность изделий, принять управленческие решения по оптимизации затрат на производство, использовать полученную информацию в управленческом учете, сформировав сведения о производственных затратах по местам их возникновения, центрам ответственности, центрам прибыли для принятия обоснованных управленческих решений. Как справедливо отмечают Д.Р. Эрдиева и Л.С. Боташева, «эффективное управление затратами включает оперативный контроль производственных затрат, обеспечение точности расчета затрат на продукцию... а также своевременное предотвращение и устранение непроизводительных расходов и потерь» [11, с. 577].

Списание затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг на счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», если его применение предусмотрено учетной политикой субъекта хозяйствования, необходимо, по нашему мнению, проводить также по нормам (текущим или плановым) и отклонениям от норм, открыв к счету 40 субсчета «Затраты по нормам» и «Отклонения от норм, выявленные в производстве» и выполнив бухгалтерскую запись: дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», кредит счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и других счетов в разрезе норм затрат и отклонений от норм, выявленных оперативно в производственном процессе.

Наряду с оперативным учетом отклонений от норм затрат и с отражением их в соответствующих первичных учетных документах при осуществлении производственного процесса в отчетном месяце возникают также отклонения, которые можно определить только проведя соответствующие расчеты. В этом случае при исчислении полной суммы отклонений от норм затрат, составляющих фактическую производственную себестоимость из-



готовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, по окончании отчетного месяца необходимо исчислить остальную сумму отклонений от норм, которая не была выявлена оперативно при осуществлении производственного процесса в отчетном месяце. Для этого следует выполнить запись: дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на величину их нормативной (плановой) производственной себестоимости, а на разницу между фактической производственной себестоимостью и алгебраической суммой нормативной (плановой) производственной себестоимости и отклонений от норм производственных затрат (экономией или перерасходом), выявленных оперативно в течение отчетного месяца, составить корреспонденцию по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и других, открыв к ним субсчета «Рассчитанные отклонения от норм».

Полученная разница покажет сумму отклонений от норм затрат на производство, которые выявлены расчетным путем по окончании отчетного месяца, поскольку выявить их оперативно в течение месяца не представляется возможным. Общую сумму отклонений от текущих или плановых норм затрат, состоящую из двух компонентов — отклонений, выявленных оперативно, и отклонений, полученных расчетным путем, — по окончании отчетного месяца следует списать на увеличение (перерасход) или уменьшение (экономия) нормативной (плановой) производственной себестоимости продукции, работ, услуг бухгалтерской записью по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». На сумму превышения фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг над нормативной (плановой) себестоимостью выполняется дополнительная запись. В случае если фактическая производственная себестоимость продукции, работ, услуг за отчетный месяц оказалась ниже нормативной (плановой) себестоимости, выполняется та же корреспонденция, но делается она посредством использования метода «красного сторно». Таким образом, уточнение ме-

тодики бухгалтерского учета нормативных (плановых) затрат на производство продукции, работ, услуг и отклонений от норм, закрепленной в действующем Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению [4], позволяет получить более детальную информацию об отклонениях от норм производственных затрат и использовать ее для усиления внутреннего контроля расходования ресурсов, сокращения предпринимательских рисков. В связи с этим справедливо высказывание Е.Ю. Вороновой: «Цель контроля с помощью анализа отклонений состоит в привлечении внимания руководителей различного уровня к затратам и доходам, величина которых оказалась выше (ниже) нормативной, и контролируемым затратам и доходам, которые вовсе не были запланированы» [5, с. 47]. Хотя отдельные авторы уверены в обратном: «Отклонение с точки зрения формирования фактических расходов (затрат) — это не экономия и не перерасход. Это условная величина, которая не имеет никакого отношения ни к фактическим расходам, ни к прибыли предприятия» [10, с. 163], с чем вряд ли можно согласиться.

Организация бухгалтерского учета отклонений от норм производственных затрат, оперативно выявляемых в производственном процессе отчетного месяца, возможна несколькими методами:

- сигнального документирования;
- партионного раскрытия;
- предварительного расчета;
- инвентарным.

Применение *метода сигнального документирования* предполагает использование специальных сигнальных документов по расходу материально-производственных запасов (разрешения на замену, разрешения на дополнительный отпуск материалов, полуфабрикатов, деталей и др.), начислению сдельной заработной платы производственных рабочих и специалистов, непосредственно занятых изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг (наряды на дополнительные операции, не предусмотренные технологическим процессом, и др.), в ситуации, когда затраты по ним не соответствуют установленным текущим (плановым) нормам. На основании полученного разрешения руководства величина

на отклонений от норм затрат в натуральном и суммовом выражении оперативно рассчитывается либо до начала производственного процесса, либо в процессе его осуществления в течение отчетного месяца. В этих сигнальных документах проставляется не только сумма отклонений (экономии, перерасхода), но и причина и виновник (инициатор) выявленного отклонения. Такая информация позволяет принимать оперативные управленческие решения, направленные на снижение перерасхода материальных и трудовых затрат или закрепление экономии, усилить контроль за расходованием ресурсов и соблюдением режима экономии.

Формы первичных учетных документов, которые используются для оперативного учета отклонений от текущих и плановых норм затрат методом сигнального документирования, разрабатываются в самой организации, они могут быть составлены в виде электронного документа или бумажного носителя, прикладываются к приказу руководителя об учетной политике, включаются в график документооборота, подписываются должностными лицами, составившими их в соответствии с нормами ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [2].

Метод партионного раскроя характерен для тех производственных предприятий, где производится раскрой материальных ресурсов (швейные, металлообрабатывающие, мебельные, обувные, шинные и другие производства). Для его применения разрабатывают и передают в цеха и производства раскройные листы на каждую партию материалов, передаваемых со склада на рабочие места. Они представляют собой технологические и одновременно первичные учетные документы, включающие количество переданных материально-производственных ресурсов, количество заготовок, предусмотренных по нормам на выходе, фактическое количество полученных заготовок, а также количество отходов по нормам и фактическое. После заполнения технологической части раскройного листа проводят расчет отклонений от норм сопоставлением фактического и нормативного количества заготовок. При обнаружении отклонений от норм (экономии, перерасхода) выявляются их причины и виновники (инициаторы).

Метод предварительного расчета отклонений от норм, применяемый до начала произ-

водственного процесса в отчетном месяце, характерен для производств, где для изготовления продукции используется установленная рецептура запуска материальных ресурсов (пищевые, химические, металлургические и другие производства). Для оперативного учета отклонений от норм проводят их расчет сопоставлением каждого компонента рецептуры материалов, запускаемых в производство по норме и фактически. В результате выявляются отклонения от норм расхода материально-производственных ресурсов в натуральном и стоимостном выражении, которые отражаются в специальном расчете, представляющем первичный учетный документ. В нем также фиксируются причины и виновники отклонений от установленных норм из-за структурных сдвигов, произошедших в составе смеси, предусмотренной технологией, принимаются оперативные управленческие решения по недопущению таких отклонений.

Инвентарный метод выявления отклонений от норм производственных затрат свойственен тем производствам, в которых особенности технологического процесса не позволяют другими методами получить оперативные данные об отклонениях от норм расходования ресурсов. Применение этого метода предполагает проведение в производстве инвентаризации остатков неизрасходованных материалов на рабочих местах по окончании смены, суток, пятидневки, декады. По результатам инвентаризации остатков материально-производственных ресурсов на рабочих местах, участках, в целом по цеху (производству, переходу, переделу) рассчитывают их фактический расход как разность между приростом (сокращением) количества входящих и исходящих остатков материалов и начисленной заработной платы рабочих и специалистов, непосредственно занятых в производственном процессе, за инвентаризируемый период, суммированную с отпуском материалов и начисленной заработной платой в течение этого периода. Затем проводят сравнение фактического расхода ресурсов с нормативным расходом, выявляют отклонения от норм, их причины и виновников. Результаты инвентаризации оформляются первичными учетными документами, разработанными в организации и содержащимися в приказе руководителя об учетной политике. Они используются для

составления расчета отклонений от норм затрат методом инвентаризации, где определяются суммы отклонений от норм по видам материально-производственных запасов и заработной плате рабочих и специалистов.

Инвентарный метод представляет собой достаточно трудоемкий вариант контроля и управления ресурсами. Поэтому он применяется в тех случаях, когда его использование экономически целесообразно и необходимо.

Заключение

Таким образом, принятие ФСБУ 5/2019 «Запасы» способствовало актуализации вопро-

сов бухгалтерского учета производственных затрат и привело к возобновлению интереса как научных, так и практических работников к применению нормативного метода учета затрат на производство, предполагающего организацию учета отклонений от норм затрат и его совершенствование. Смещение предпочтений в изучении и познании объектов бухгалтерского учета приведет, по нашему мнению, к активизации работы по оптимизации затрат, составляющих себестоимость продукции, работ, услуг, к росту рентабельности продукции и будет способствовать повышению экономической безопасности страны.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 12.12.2023 № 579-ФЗ) // https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
2. Документы и документооборот в бухгалтерском учете (ФСБУ 27/2021) / Утв. приказом Минфина России от 16.04.2021 № 62н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133493
3. Запасы (ФСБУ 5/2019) / Утв. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133539
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению / Утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 8.11.2010 № 142н) // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2293
5. Воронова Е.Ю. Управленческий учет в контексте Федерального закона «О бухгалтерском учете» // Аудитор. — 2013. — № 11. — С. 42–48.
6. Крылова Л.П. Основные методы учета себестоимости продукции // Бухгалтерский учет. — 2023. — № 2. — С. 31–35.
7. Кучеров А.В., Шибилева О.В. Контроль затрат в системе нормативного учета // Актуальные вопросы экономических наук. — 2010. — № 12-2. — С. 39–44.
8. Мельник Ю.А. Исследование методов учета и распределения затрат в финансовом и управленческом учете коммерческих организаций // Экономика: актуальные вопросы теории и практики; в сб. Материалы III Международной научно-практической конференции. — 2023. — С. 64–70.
9. 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.
10. Шушпанов С.А. Проблемы бухгалтерского учета отклонений себестоимости продукции и формирования финансового результата при нормативном методе учета затрат // Вестник Камчатского государственного университета. — 2007. — № 6. — С. 162–165.
11. Эрдиева Д.Р., Боташева Л.С. Учет нормативных затрат и анализ отклонений // Управленческий учет. — 2022. — № 3. — С. 574–579.