

УДК 657.1:338.45

МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ПОТЕРЬ

О.С. Ерохина

Новосибирский государственный университет
экономики и управления «НИНХ»
E-mail: o.s.erohina@gmail.com

Дано определение технологических потерь в бухгалтерском учете. Предложена классификация технологических потерь для целей организации синтетического и аналитического учета, а также формирования аналитической информации. Рассмотрены требования к документальному оформлению технологических потерь. Определены факторы, влияющие на оценку технологических потерь в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: технологические потери, классификация технологических потерь, документальное оформление технологических потерь, оценка технологических потерь.

METHODICAL APPROACH TO PROCESS LOSSES ACCOUNTING

O.S. Erokhina

Novosibirsk State University of Economics and Management
E-mail: o.s.erohina@gmail.com

The notion of process losses in accounting is given. Classification of process losses for the purposes of organization of synthetic and analytical accounting, as well as for forming of analytical information is offered. Requirements for documentation of process losses are considered. Factors that affect the evaluation of process losses in accounting are defined.

Key words: process losses, classification of process losses, documentation of process losses, evaluation of process losses.

Четкая организация и ведение учета затрат на производство в значительной степени предопределяют достоверность и полноту информации о финансовых результатах организации, а следовательно, объективность аналитических процедур и эффективность управленческих решений, базирующихся на них.

Качественная организация учета затрат на производство основывается на соблюдении нормативных актов в области бухгалтерского учета при отражении хозяйственных операций, связанных с движением имущества и обязательств организации и приводящих к возникновению расходов. Это зависит, прежде всего, от точности классификации расходов и, в частности, деления их на расходы текущего характера (в том числе расходы по обычным видам деятельности) и расходы капитального характера.

Расходами текущего характера согласно п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» «...признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением

и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

– расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

– расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Кроме того, к расходам, возникающим непосредственно в процессе переработки материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, принято относить и потери.

Учет потерь необходим, во-первых, для определения размера потерь; во-вторых, для выявления причин и виновников; в-третьих, для определения сумм, подлежащих возмещению.

Под потерями в экономической литературе, как правило, понимают непроизводительные расходы. При этом непроизводительные расходы – это расходы, вызванные недостатками в технологии и организации производства, системе сохранности имущества, а также внешними обстоятельствами и не приносящие доход.

Потери возникают при приобретении товарно-материальных ценностей, их хранении, на стадии производства и продажи.

Правильная организация учета потерь в первую очередь зависит от причины их возникновения.

По причинам возникновения принято выделять следующие виды потерь:

– недостачи при приемке товаров от поставщиков;

– потери в виде естественной убыли;

– потери при хранении товарно-материальных ценностей;

– потери от простоев и брака;

– технологические потери при производстве и транспортировке;

– потери в результате чрезвычайных ситуаций.

Причины потерь по видам представлены в таблице.

В сложившейся практике производственного учета технологическим потерям не уделяется должного внимания и на сегодняшний день технологические потери не рассматриваются как отдельный объект бухгалтерского учета, а учитываются вместе с образующим их сырьем в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Нормативные правовые документы, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность, не содержат определения технологических потерь.

Для целей налогового учета технологические потери учитывают в составе материальных затрат. Налоговое законодательство довольно полно рассматривает содержание технологических потерь. В соответствии с п. 3 и п. 7 ст. 254 Налогового кодекса «технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или)

Причины возникновения потерь

Вид потерь	Причины потерь
Недостачи при приемке товаров от поставщиков	Потери, возникшие в результате транспортировки (погодные условия, авария, некачественная упаковка), естественная убыль
Потери в виде естественной убыли	Потеря массы товара при сохранении его качества, являющаяся следствием изменения его биологических и (или) физико-химических свойств
Потери при хранении товарно-материальных ценностей	Потери от недостачи и (или) порчи при хранении товарно-материальных ценностей
Потери от простоев и брака	Потери, вызванные простоем оборудования и рабочих, потери в результате выпуска бракованной продукции
Технологические потери при производстве и транспортировке	Потери, обусловленные технологией производства и транспортировки
Потери в результате чрезвычайных ситуаций	Потери, вызванные стихийными бедствиями и чрезвычайными ситуациями (пожар, наводнение)

процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья».

С нашей точки зрения для целей бухгалтерского учета технологические потери необходимо рассматривать как расходы организации, возникающие при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки. Применение дефиниции «расходы» в данном определении уместно, так как, во-первых, происходит выбытие актива, приводящее к уменьшению капитала; во-вторых, уменьшаются экономические выгоды организации; в-третьих, эти расходы связаны с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров.

Принципиальным отличием определения технологических потерь в бухгалтерском учете является рассмотрение их в качестве расходов.

В бухгалтерском учете при квалификации потерь в качестве технологических необходимо:

- отличать данные потери от естественной убыли;
- отличать потери, являющиеся следствием нарушений;
- устанавливать, какая сторона договора вправе учесть данные потери в составе расходов.

Основная проблема при квалификации потерь в качестве технологических – умение провести границу между технологическими потерями и естественной убылью. В соответствии с Методическими рекомендациями по разработке норм естественной убыли, утв. приказом Минэкономразвития № 95 от 31.10.2003 г., под естественной убылью товарно-материальных ценностей следует понимать потерю (уменьшение массы товара при сохранении его качества в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативными правовыми актами), являющуюся следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров. Многие авторы утверждают, что если потери являются следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров, то это естественная убыль, а не технологические потери.

В соответствии с Письмом Минфина России № 03-03-01-04/1/195 от 19.04.2005 г. к технологическим потерям не относятся потери товарно-материальных ценностей, которые возникают при их хранении и транспортировке в случае нарушения требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждения тары, несовершенства средств защиты товаров от потерь и состояния применяемого технологического оборудования.

В случае образования технологических потерь при транспортировке товарно-материальных ценностей необходимо обращать внимание на то, какой из контрагентов – поставщик или покупатель вправе учесть их в расходах. Это напрямую зависит от условий договора, а именно: в договоре прямо указано лицо, учитывающее данные потери; либо из условий договора следует, в чьей собственности (поставщика, покупателя, иной организации) находились товарно-материальные ценности в период их транспортировки, обработки.

На рациональную организацию бухгалтерского учета технологических потерь оказывает влияние научно обоснованная их классификация. Следует отметить, что на сегодняшний день не существует единого подхода к классификации технологических потерь.

Исходя из экономического содержания потерь и учетной практики, можно предложить следующие признаки классификации технологических потерь для целей организации синтетического и аналитического учета, а также формирования аналитической информации:

- по хозяйственным процессам;
- по местам возникновения;
- по причинам возникновения;
- по возможности нормирования;
- по степени оптимальности;
- по отражению в первичных документах;
- по возможности планирования.

На организацию синтетического и аналитического учета технологических потерь оказывают влияние такие признаки, как группировка по хозяйственным процессам, по местам возникновения; по причинам возникновения; по степени оптимальности.

По хозяйственным процессам выделяют технологические потери при приобретении товарно-материальных ценностей, на стадии производства и реализации. Технологические потери при приобретении товарно-материальных ценностей и при реализации возникают в ходе процесса транспортировки. В процессе производства технологические потери обуславливаются особенностью производственного цикла и принятой технологией производства.

Группировка технологических потерь по местам возникновения зависит, с одной стороны, от видов деятельности, характера производственного процесса, организационной структуры предприятия, а с другой – от потребностей пользователей в информации при принятии управленческих решений и рациональности ее создания (величины затрат на ее сбор и обработку). Местами возникновения технологических потерь можно считать и в целом основное производство, и цех, участок, бригаду или рабочее место, на котором происходит первоначальное потребление материальных ресурсов.

На возникновения технологических потерь в рамках производственного цикла могут оказывать влияние разные факторы. Группировка технологических потерь по причинам возникновения подразумевает их группировку по каждой причине в рамках производственного цикла.

По возможности нормирования выделяют нормируемые и ненормируемые технологические потери. Нормируемые технологические потери – это потери, по которым можно применить технологически обоснованные нормы. Норма технологических потерь – максимально допустимое плановое количество потерь сырья, материалов, топлива, тепловой и электрической энергии и других видов ресурсов на производство единицы продукции установленного качества. Ненормируемые потери – это потери, по которым невозможно обосновать нормы расчета, они не выделяются из стоимости исходного сырья.

По степени оптимальности технологические потери подразделяются на нормативные и сверхнормативные. Нормативные технологические потери – это потери в пределах технологически обоснованных норм, сверхнормативные – превышающие нормы. В этой связи сверхнормативные потери должны быть предметом тщательного анализа.

По отражению в первичных документах выделяют фиксируемые в первичных документах и нефиксируемые потери. К фиксируемым в первичных документах относят технологические потери, которые отражаются в первичных документах, например, технологических картах. Нефиксируемые технологические потери не отражаются отдельно в первичных документах. Они списываются в общей сумме сырья на основании первичных документов по отпуску материальных ценностей в производство.

По возможности планирования выделяют планируемые и непланируемые технологические потери. Планируемые технологические потери рассчитываются на определенный объем производства в соответствии с установленными нормами, включаются в плановую себестоимость продукции. Непланируемые – не включаются в план и отражаются только в фактической себестоимости продукции.

Любые расходы отражаются в бухгалтерском учете на основании первичных учетных документов. Согласно новому закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. (вступает в силу с 01.01.2013 г.) формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. В соответствии с п. 2. ст. 9 указанного закона обязательными реквизитами первичного учетного документа должны быть:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В письме Минфина России от 02.09.2003 г. № 04-02-05/1/85 разъясняется, что исходя из особенностей технологического процесса норма образования потерь каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в процессе производства, организация определяет самостоятельно. Данная норма устанавливается в технологической карте либо в ином аналогичном внутреннем документе. Технологическая карта не имеет унифицированной формы, поэтому организация самостоятельно разрабатывает и утверждает ее в качестве внутреннего документа. В технологической карте должна быть указана норма возможных потерь сырья или материалов по каждому виду производимой продукции.

Технологические потери в бухгалтерском учете признаются расходами по обычным видам деятельности. В соответствии с п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Сложным вопросом является определение суммы технологических потерь как специфических расходов организации. Возникает необходимость технологического обоснования норм технологических потерь.

При технологическом обосновании норм технологических потерь учитываются следующие факторы:

- несоответствие качества сырьевых и упаковочных материалов и готового продукта;
- требования нормативной документации;
- погрешности весового оборудования;
- потери при технологических чистках оборудования;
- при смене марки исходного сырья или материалов;
- превышение веса готового продукта над весом, указанным на упаковке товара;
- просыпи (проливы) сырьевых материалов и готового продукта из-за негерметичности оборудования;
- особенности, обусловленные конкретными условиями производства и спецификой используемых в производстве материалов.

Фактические технологические потери за месяц могут определяться следующим образом.

Ежемесячно на предприятии выявляется разница между фактическим расходом сырья на производство продукции и расходом, рассчитанным по норме исходя из количества произведенной готовой продукции.

Если имеет место перерасход сырья, то его причины анализируются.

На основе полученных данных рассчитывается количество сырья, перерасход которого объясняется технологическими потерями с учетом установленных норм потерь.

Порядок определения технологических потерь необходимо утверждать в учетной политике организации.

Специалисты организации должны постоянно отслеживать размер фактических технологических потерь. Если имеет место превышение, то оно должно быть проанализировано. Такое превышение возможно, например, в случае использования в процессе производства некачественного сырья либо нарушения технологии.

В случае регулярного превышения фактически произведенных потерь над плановыми показателями нормы технологических потерь следует пересматривать.

Рассмотренный подход к учету технологических потерь позволит организациям своевременно выявлять сверхнормативные потери и определять причины их возникновения, что даст возможность принимать эффективные управленческие решения по снижению технологических потерь и выявлению скрытых резервов снижения себестоимости продукции.

Литература

1. *Башкатова Л.И.* Учет при производственных и торговых потерях // Бухгалтерский учет. 2011. № 7. С. 43–47.
2. *Коваленко Т.Ю.* Технологические потери при производстве и транспортировке: налоговый и бухгалтерский учет // Бухгалтерский бюллетень. 2006. № 11. С. 46–56.
3. *Никитин В.В.* Учет технологических потерь в составе расходов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2010. № 9. СПС ГАРАНТ ЭКСПЕРТ.

Bibliography

1. *Bashkatova L.I.* Uchet pri proizvodstvennyh i torgovyh poterjah // Buhgalterskij uchet. 2011. № 7. P. 43–47.
2. *Kovalenko T.Ju.* Tehnologicheskie poteri pri proizvodstve i transportirovke: nalogovyy i buhgalterskij uchet // Buhgalterskij bjulleten'. 2006. № 11. P. 46–56.
3. *Nikitin V.V.* Uchet tehnologicheskikh poter' v sostave rashodov // Aktual'nye voprosy buhgalterskogo ucheta i nalogooblozhenija. 2010. № 9. SPS GARANT JeKSPERT.