

утверждена Комитетом по машиностроению (ОК Маш)
10 апреля 2025

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-170/2025-ОК Маш СВЕРХНОРМАТИВНЫЕ ЗАТРАТЫ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В соответствии с пунктом 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции среди прочего не включаются затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины).

Стандарт не содержит каких-либо уточнений по содержанию понятий «ненадлежащий» и «сверхнормативный» и не дает каких-либо ориентиров для решения вопроса, какие обстоятельства можно было бы считать признаками ненадлежащей организацией производственного процесса, в частности, какие расходы сырья, материалов, энергии, труда считать сверхнормативными. Отсутствие четких критериев приводит к неоднозначности в применении стандарта и, как следствие, к несопоставимости финансовой отчетности разных организаций.

В прошлой практике было распространено установление органами власти количественных нормативов расходования соответствующих ресурсов, в том числе дифференцировано для различных отраслей. Однако после вступления в силу Федерального закона «О бухгалтерском учете» регламентация органами власти таких нормативов фактически прекратилась. Многие выпускавшиеся ранее нормативы утратили актуальность в связи с изменившимися экономическими, производственными, технологическими условиями. При этом Федеральный закон не дает оснований для применения подобного рода нормативов в бухгалтерском учете.

Кроме того, международная практика бухгалтерского учета, формализованная в международных стандартах финансовой отчетности, использует такой подход, когда основным признаком «сверхнормативных» затрат является не превышение императивных спущенных сверху нормативов, а скорее отклонение от обычных нормальных параметров производства.

В части определения обычных нормальных параметров производства на практике возникают частные вопросы квалификации повышенного брака и расходных материалов при пониженной производительности вновь нанятыми сотрудниками в связи с наработкой ими опыта и навыков, а также вопросы невозможности основывать оценку обычных параметров производства на фактических данных при освоении новых производств.

Исходя из изложенного целью настоящей Рекомендации является определение признаков, по которым организации могли бы отделить затраты, связанные с ненадлежащей организацией производственного процесса, для признания их расходами в периоде понесения, от затрат, подлежащих включению в себестоимость запасов. Это позволит повысить достоверность и сопоставимость информации о себестоимости запасов, а также будет способствовать принятию более обоснованных управленческих решений.

РЕШЕНИЕ

1. В настоящей Рекомендации термином «сверхнормативные» обозначаются в целях краткости затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса

(сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины). Сверхнормативные затраты не включаются в фактическую себестоимость запасов и признаются расходом в прибыли (убытке) в периоде их возникновения, за исключением случая, указанного в пункте 10 настоящей Рекомендации.

- 2.** Затраты считаются сверхнормативными, если они:
 - а)** значительно превышают тот объем, который предполагается при нормальной обычной организации производственного процесса, и который используется руководством при его планировании; или
 - б)** по характеру значительно отличаются от характера тех затрат, которые предполагаются при нормальной обычной организации производственного процесса, и поэтому не рассматриваются руководством при его планировании.
- 3.** Превышение стоимостного выражения затрат над плановыми стоимостными показателями в связи с общим ростом уровня цен и заработных плат или курсовыми эффектами не считаются сверхнормативными затратами.
- 4.** Количественные нормативы расходов, установленные отраслевыми актами органов власти, техническими регламентами или аналогичными документами, могут использоваться в качестве критериев признания затрат сверхнормативными, только если эти нормативы соответствуют нормальной обычной организации производственного процесса в организации и используются ее руководством при его планировании.
- 5.** Затраты, отвечающие установленным пунктом 2 настоящей Рекомендации признакам, считаются сверхнормативными независимо от того, относятся ли они непосредственно к конкретным видам или единицам запасов. В частности, сверхнормативными считаются дополнительные затраты, понесенные вследствие изменившихся управленческих решений, например, перемещение запасов в пункт, где они оказались невостребованными, в результате чего возникла необходимость их перемещения в другой пункт.
- 6.** Наделение запасов такими характеристиками как «бракованный», «некондиционный», «дефектный» и т.п. не является признаком сверхнормативных затрат, если доля характеризующихся таким образом запасов в общем объеме запасов является нормальной и ожидаемой в рамках обычной организации производственного процесса.
- 7.** Затраты вследствие простоев не считаются сверхнормативными, если простои обусловлены технологическими причинами (например, отстаивание химических взвесей, высушивание паркета, выдержка вина и т.п.), но считаются сверхнормативными, если простои обусловлены управленческими, логистическими, коммерческими, кадровыми и т.п. причинами.
- 8.** Дополнительные затраты, понесенные в связи с наработкой опыта и навыков новыми сотрудниками в процессе производства, не считаются сверхнормативными если найм новых работников осуществляется в пределах обычной текучести кадров.
- 9.** В случае освоения новых производств, когда отсутствует информация об обычных объемах и составе затрат, отнесение затрат к сверхнормативным осуществляется исходя из их плановых показателей.
- 10.** Затраты, которые исходя из условий договора ожидаемо будут возмещены заказчиком, включаются в фактическую себестоимость соответствующих запасов независимо от того, считаются ли они в соответствии с настоящей Рекомендацией сверхнормативными.
- 11.** Отнесение затрат к сверхнормативным само по себе имеет значение только для формирования фактической себестоимости запасов, но не меняет характер расходов в контексте представления информации в бухгалтерской отчетности и поэтому в общем случае

(если иное не вытекает из конкретных обстоятельств) не приводит к необходимости представления сверхнормативных расходов обособленно от расходов того же типа, не являющихся сверхнормативными.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции среди прочего не включаются затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины). Исключая указанные затраты из себестоимости запасов, эта формулировка оставляет открытым вопрос о том, что именно следует считать «ненадлежащим» и «сверхнормативным».

Между тем, понятие «нормативные» применительно к затратам используется в подпункте «б» пункта 27 ФСБУ 5/2019 в сочетании с термином «плановые». В соответствии с этим подпунктом плановые (нормативные) затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей. В Стандарте отсутствуют положения, которые давали бы основания предполагать, что в двух соседних пунктах 26 и 27 в термин «нормативный» вкладывается разный смысл. Это значит, что в пункте 26 понятие «сверхнормативный» означает превышение нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей. Это также означает, что понятие «сверхнормативный» не имеет отношения к количественным нормативам расходов, установленных отраслевыми актами органов власти, техническими регламентами или аналогичными внешними по отношению к организации документами. Основание для применения в бухгалтерском учете такого рода нормативов существует только тогда, когда они соответствуют нормальной обычной организации производственного процесса в организации, и используются ее руководством при его планировании и бюджетировании.

Указанные выше выводы подтверждаются также положениями Международного стандарта финансовой отчетности IAS 2 «Запасы», лежащего в основе ФСБУ 5/2018. Так, в соответствии с подпунктом (а) пункта 16 IAS 2 примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат. При этом согласно пункту 21 IAS 2 нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий. Как и ФСБУ 5/2018, IAS 2 также не содержит оснований для применения в целях бухгалтерского учета каких-либо внешних по отношению к организации количественных нормативов.

Кроме того, смысл подпункта «а», с которого начинается пункт 26 ФСБУ 5/2019, может быть понятен исходя из общего принципа построения содержащегося в этом пункте большого перечня конкретных видов затрат, не включаемых в фактическую себестоимость запасов. Этот перечень завершается подпунктом «ж», в соответствии с которым в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются также иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. Этот подпункт делает перечень открытым, устанавливая общий принцип формирования всего списка: отсутствие необходимости для производства запасов.

Исходя из этого принципа сверхнормативными следует считать затраты, понесенные сверх необходимого уровня. Необходимым для производства запасов является тот состав и объем затрат, который предполагается при нормальной обычной организации производственного

процесса, и который используется руководством при его планировании и бюджетировании. В качественном смысле сверхнормативными являются затраты, которые по характеру значительно отличаются от указанного состава затрат. В количественном смысле сверхнормативными являются затраты, значительно превышающие указанный объем затрат.

Особым случаем является ситуация, когда определенные затраты исходя из условий договора ожидаемо будут возмещены заказчиком. Приведенная выше аргументация в отношении такой ситуации нерелевантна. Ожидаемое возмещение само как таковое представляет собой приоритетный норматив, который перекрывает любые другие, и делает возмещаемые затраты заведомо «надлежащими». В таком случае квалификация затрат в качестве «сверхнормативных» и «ненадлежащих» на основании других факторов в целях бухгалтерского учета теряет смысл.