

**утверждена Комитетом по машиностроению (ОК Маш)
10 апреля 2025**

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-171/2025-ОК Маш

ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ И ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету предусматривают широкий диапазон подходов и способов формирования себестоимости производимой продукции, начиная от ограничения этой себестоимости только прямыми статьями затрат и заканчивая формированием так называемой полной себестоимости, предполагающей включение в нее помимо прямых затрат также всех общепроизводственных и общехозяйственных расходов. На практике имеет место применение разных вариантов, в том числе обоих названных крайних, а также различных промежуточных. Такая разноликая практика приводит к несопоставимости отчетности разных организаций и тем самым снижает ценность этой информации.

К тому же когда речь идет о себестоимости продукции, как правило, не уточняется, какая «себестоимость» имеется в виду. В каких-то случаях речь может идти о себестоимости как о способе оценки запасов, регулируемых ФСБУ 5/2019 «Запасы», когда вопрос сводится к оценке остатков готовой продукции и незавершенного производства, представляемым в бухгалтерском балансе. В других случаях речь может идти о себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг), когда вопрос относится к показателю «Себестоимость продаж», представляемому в отчете о финансовых результатах, что не входит в сферу регулирования ФСБУ 5/2019. Существо этих показателей принципиально разное, в силу чего не могут быть тождественными подходы, используемые при их формировании.

В этой связи, зачастую, идея так называемой «полной производственной себестоимости» применяется не по назначению применительно к оценке остатков запасов в бухгалтерском балансе. Однако включение в оценку запасов общехозяйственных затрат видится противоречащим требованиям ФСБУ 5/2019, так как связь с получением запасов является условием включения затрат в себестоимость этого актива. Сам термин «общехозяйственные» по определению означает, что такая связь отсутствует, поскольку в противном случае (если бы такая связь была) затрата не должна была бы квалифицироваться как общехозяйственная.

Кроме того, имеются сомнения в правомерности безусловного включения в оценку запасов всех общепроизводственных затрат, в частности, в ситуации неполной загрузкой производственных мощностей, например, в связи с недостаточным портфелем заказов. Затраты, связанные с отоплением, освещением, содержанием недоиспользованных мощностей, начислением амортизации, оплатой труда управленческого и обслуживающего персонала цехов, арендная плата за помещения и оборудование цехов, услуги вспомогательных производств и т.д., квалифицируемые как общепроизводственные, которые не зависят от объема выпуска готовой продукции, распределяются на себестоимость фактического выпуска готовой продукции. В ситуации неполной загрузки производственных мощностей в себестоимость единицы готовой

продукции включается та часть постоянных общепроизводственных затрат, которая при полной загрузке производственных мощностей распределялась бы на себестоимость других изделий. В результате организации сталкиваются с проблемой завышения себестоимости единицы изделия в случае, когда портфель заказов является недостаточным.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является выработка такого алгоритма учета общепроизводственных и общехозяйственных затрат, который обеспечит адекватную оценку запасов (незавершенного производства и готовой продукции) и формирование экономически реалистичного финансового результата за отчетный период.

РЕШЕНИЕ

1. В настоящей Рекомендации под общехозяйственными затратами понимаются затраты, не имеющие непосредственной связи с получением (приобретением, производством) запасов; под общепроизводственными затратами понимаются затраты, связанные с получением (приобретением, производством) запасов, но не имеющими непосредственной связи с производством конкретных видов или единиц запасов. Управленческие затраты не считаются эквивалентом понятию общехозяйственных затрат, поскольку могут в отдельных случаях быть непосредственно связанными с получением (приобретением, производством) запасов.
2. Общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов, если иное не установлено пунктами 3, 4 настоящей Рекомендации.
3. Организация, принявшая решение оценивать незавершенное производство и готовую продукцию в массовом и серийном производстве в сумме только прямых затрат, не включает в их фактическую себестоимость общепроизводственные затраты.
4. В случае если загрузка производственных мощностей в отчетном периоде значительно снизилась по сравнению с нормальным (обычным) уровнем (за исключением случаев ожидаемых сезонных колебаний объемов производства), организация включает в себестоимость запасов общепроизводственные затраты в следующем порядке. Переменные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов в полной сумме. Условно постоянные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов только в части, пропорциональной отношению объема выпущенной в отчетном периоде продукции к объему выпуска продукции при нормальной (обычной) загрузке производственных мощностей. Оставшаяся часть условно постоянных общепроизводственных затрат в себестоимость запасов не включается.
5. Все общехозяйственные затраты, а также общепроизводственные затраты, не включаемые в себестоимость запасов в соответствии с пунктами 3, 4 настоящей Рекомендации, признаются в составе расходов и относятся на прибыль (убыток) того периода, в котором были понесены, за исключением случая, указанного в пункте 6 настоящей Рекомендации.
6. Затраты, которые исходя из условий договора ожидаемо будут возмещены заказчиком, включаются в себестоимость соответствующих запасов независимо от того, как они квалифицируются в соответствии с пунктами 4, 5 настоящей Рекомендации.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Пунктом 5 ФСБУ 5/2019 «Запасы» установлены два условия при одновременном соблюдении которых запасы признаются в бухгалтерском учете. Первым условием в подпункте «а» является то, что затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана). Вторым условием в подпункте «б» является то, что определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина. Оба указанных условия касаются «затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов». Организация осуществляет общехозяйственные затраты по определению в связи с необходимостью обеспечения условий ведения организацией своей хозяйственной деятельности, то есть не в связи с приобретением или созданием запасов. Для обозначения затрат, которые понесены в связи с приобретением или созданием запасов, термин «общехозяйственные» заведомо неприменим.

Таким образом общехозяйственные затрат не могут признаваться в стоимости запасов, так как в отношении них не выполняется ни одно из условий признания запасов. Этот вывод подтверждается пунктом 23 ФСБУ 5/2019, в соответствии с которым в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Сама по себе квалификация затрат в качестве общехозяйственных указывает на то, что эти затраты не связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг и, следовательно, не могут включаться в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции. Для частного случая в отношении управленческих расходов этот вывод также подтверждается подпунктом «г» пункта 26 ФСБУ 5/2019, согласно которому в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

Общепроизводственные затраты в отличие от общехозяйственных по своему определению связаны с производством, и поэтому приведенная выше аргументация не препятствует их включению в фактическую себестоимость запасов, в частности, незавершенного производства и готовой продукции. Этому также не препятствует отсутствие у общепроизводственных затрат прямой связи с производством конкретного вида продукции, работ, услуг. Так, согласно пункту 24 ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются не только затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), но и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты). Классификация затрат на прямые и косвенные определяется организацией самостоятельно. В соответствии с пунктом 25 ФСБУ 5/2019 косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно.

Исключением является возможность, предусмотренная подпунктом «а» пункта 27 ФСБУ 5/2019, согласно которому незавершенное производство и готовую продукцию в массовом и серийном производстве допускается оценивать в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат. Основываясь на допущении, что понятие косвенных затрат по смыслу эквивалентно понятию общепроизводственных затрат, организация, решившая применять данную

возможность, вправе признавать все общепроизводственные затраты в прибыли (убытке) в составе расходов периода, когда они понесены, не включая их в фактическую себестоимость запасов.

Помимо указанного исключения есть основания сомневаться в том, что безусловное включение всех общепроизводственных затрат в себестоимость запасов соответствует первому критерию признания запасов, установленному подпунктом «а» пункта 5 ФСБУ 5/2019, об обеспечении получения в будущем экономических выгод организацией (см. выше), в ситуации, когда имеет место недозагрузка производственных мощностей. Будущие выгоды заключаются в возможности продать в будущем запасы, произведенные благодаря понесенным затратам. При нормальной загрузке производственных мощностей эти выгоды обеспечиваются всеми понесенными затратами. Однако, при недозагрузке будущие выгоды становятся меньше, так как заключаются в меньшем количестве произведенной продукции. Логично предположить, что эти выгоды обеспечиваются соответствующим меньшим количеством затрат.

Если характер затрат переменный, то есть, их объем сокращается пропорционально снижению объема производства, то такие затраты можно назвать обеспечивающими будущие выгоды. Но таковыми нельзя назвать постоянные затраты, объем которых не снижается при снижении объемов производства. Примерами служат затраты на отопление, освещение, содержание и амортизацию простаивающих или недогруженных мощностей, оплатой труда управленческого и обслуживающего персонала цехов, арендная плата за помещения и оборудование цехов, услуги вспомогательных производств и т.д. В случае неполной загрузки производственных мощностей такие затраты содержат в себе «холостую» часть, которая обеспечивает поддержание простаивающих или недогруженных мощностей, но не обеспечивает получение дополнительных экономических выгод в будущем, так как благодаря этим затратам организация не получает новых запасов, которые сможет в будущем продать. Соответственно в отношении этого «излишка» общепроизводственных затрат не соблюдается подпункт «а» пункта 5 ФСБУ 5/2019.

Этот вывод также подтверждается подпунктом «ж» пункта 26 ФСБУ 5/2019, согласно которому в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. Этот подпункт завершает и делает открытым большой список конкретных видов затрат, не включаемых в фактическую себестоимость запасов, устанавливая общий принцип формирования этого списка: отсутствие необходимости для производства запасов. В условиях недогрузки производственных мощностей необходимой является только та часть постоянных общепроизводственных затрат, которая коррелирует с фактическим объемом выпуска. Остальная часть не является необходимой для сниженного объема выпущенных запасов, и поэтому не должна включаться в их фактическую себестоимость.

Реализация этого общего принципа видна в подпункте «а», с которого начинается названный список и согласно которому в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции 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). Если не рассматривать потери от брака и нарушения трудовой и технологической дисциплины, то всё

остальное, названное в этом подпункте, имеет отношение к излишкам постоянных общепроизводственных затрат при неполной загрузке производственных мощностей.

Необоснованность включения в себестоимость запасов «лишних» общепроизводственных затрат косвенно вытекает также из правил последующей оценки запасов. Согласно пункту 28 ФСБУ 5/2019 запасы коммерческой организации, а также используемые в приносящей доход деятельности запасы некоммерческой организации оцениваются на отчетную дату по наименьшей из фактической себестоимости запасов и чистой стоимости продажи запасов. В соответствии с пунктом 30 ФСБУ 5/2019 для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается обесценением запасов.

В случае включения в себестоимость запасов всех постоянных общепроизводственных затрат при сниженных объемах производства эта себестоимость с высокой вероятностью окажется выше чистой стоимостью продажи запасов, что приведет к необходимости их обесценения немедленно после их признания. Такой порядок учета искажает смысл обесценения, так как его необходимость обусловлена не свершением неблагоприятных событий после признания запасов, а оценкой запасов при их признании, что свидетельствует о неадекватности такой оценки.

В более явном виде сделанные выше выводы подтверждаются также Международным стандартом финансовой отчетности IAS 2 «Запасы», лежащим в основе ФСБУ 5/2019. Так, в соответствии с пунктом 13 раздела «Затраты на переработку» IAS 2 отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной загрузки производственных мощностей. Нормальная загрузка – это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения.

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 наделяет соответствующие затраты всеми признаками, которые необходимы для их включения в себестоимость соответствующих запасов. В таком случае затраты становятся «прямыми» и непосредственно обеспечивающими получение организацией экономических выгод в будущем. Их квалификация в качестве «общехозяйственных», «общепроизводственных» или иным подобным образом в целях бухгалтерского учета теряет смысл.