**Бухгалтерский учет технологических потерь**

*Ерохина О. С., ст. преподаватель кафедры Бухгалтерского учета*

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 и правовые документы, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность, в настоящее время не содержат определения технологических потерь. Однако для целей налогового учета технологические потери учитывают в составе материальных затрат. Налоговое законодательство довольно полно рассматривает содержание технологических потерь. В соответствии с пп. 3 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) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья».

На наш взгляд 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» как определения технологических потерь в данном случае 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 и продажей продукции, приобретением и продажей товаров.

Принципиальной особенностью определения технологических потерь в бухгалтерском учете является рассмотрение их в качестве расходов, что не позволяет их смешивать с затратами по обычным видам деятельности.

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

Исходя из сущности потерь и учетной практики для целей организации синтетического и аналитического учета, а также формирования аналитической информации предлагаем ввести следующие признаки классификации технологических потерь:

- по хозяйственным процессам;

- по местам возникновения;

- по причинам возникновения;

- по возможности нормирования;

- по степени оптимальности;

- по отражению в первичных документах;

- по возможности планирования;

- по возможности осуществления контроля.

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 продажи. Технологические потери при приобретении товарно-материальных ценностей и при реализации возникают в ходе процесса транспортировки. В процессе производства технологические потери обусловливаются 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 подразумевают 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 потри – 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 не планируемые технологические потери. Планируемые технологические потери рассчитываются на определенный объем производства в соответствии с установленными нормами, включаются в плановую себестоимость продукции. Не планируемые – не включаются в план и отражаются только в фактической себестоимости продукции.

По возможности осуществления контроля технологические потери подразделяются на контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые технологические потери могут контролироваться в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг. Неконтролируемые потери не поддаются контролю со стороны работников организации. Система контроля за уровнем технологических потерь предусматривает их деление в учете на потери в пределах норм, в пределах плана и отклонения от норм и плана.

Создание эффективной системы бухгалтерского учета технологических потерь предполагает следующий алгоритм действий:

1. Квалификация потерь в качестве технологических.
2. Разработка экономически обоснованных норм.
3. Создание первичных учетных документов.
4. Стоимостное измерение хозяйственных операций с последующим отражением в отчетности их денежного эквивалента.
5. Отражение хозяйственных операций в синтетическом и аналитическом учете.
6. Использование полученной информации для принятия решений по сокращению технологических потерь.

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 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.

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,
* потери 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.

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 должен быть указана норма возможных потерь сырья или материалов по каждому виду производимой продукции.

Фактические технологические потери за месяц могут определяться следующим образом:

а) ежемесячно на предприятии выявляется разница между фактическим расходом сырья на производство продукции и расходом, рассчитанным по нормам исходя из количества произведенной готовой продукции;

б) причины перерасхода сырья анализируются;

в) 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.

С целью обособления в учете показателя технологических потерь целесообразно применение специального синтетического счета «Технологические потери».

Логическим продолжением внесенного предложения о введении счета «Технологические потери» является необходимость выделения отдельной калькуляционной статьи «Технологические потери» в фактической (отчетной) калькуляции.

Применение специального счета «Технологические потери» в системе бухгалтерского учета позволит:

во-первых, выделить технологические потери как самостоятельный объект учета;

во-вторых, отражать технологические потери в системе бухгалтерского учета;

в-третьих, фиксировать в учете направления списания технологических потерь.

Для записи бухгалтерских проводок по вводимому счету «Технологические потери» необходимо присвоить ему определенный номер.

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации вводить в [План](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=107972;dst=31) счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. При принятии решения о присвоении конкретного номера будем руководствоваться следующим:

1) счет «Технологические потери» должен располагаться в третьем разделе «Затраты на производство» действующего Плана счетов, так счета данного раздела предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу);

2) свободными в третьем разделе Плана счетов остались свободными номера счетов 22, 24, 27, учитывая то, что счета 30 - 39 применяются для учета расходов по элементам расходов;

3) методика отражения расходов на вводимом счете «Технологические потери» аналогична учету по счетам 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и счетом 28 «Брак в производстве».

Таким образом, с учетом вышеизложеного целесообразно определить номер вводимого счета «Технологические потери» как «27».

Аналитический учет по данному счету необходимо вести:

- по хозяйственным процессам;

- по местам возникновения;

- по причинам возникновения;

- по степени оптимальности.

Схема счета 27 «Технологические потери» представлена на рисунке 1.

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ | КРЕДИТ |
| Общая сумма технологических потерь за период  | 1. Сумма технологических потерь, списываемых на затраты производства;2. Сума технологических потерь, списываемых на прочие расходы. |

Рисунок 1- Схема синтетического счета 27 «Технологические потери»

Предлагаемый порядок отражения технологических потерь на счете 27 «Технологические потери» сводится к следующему:

1. Выявленные технологические потери подлежат отражению по дебету счета 27 «Технологические потери» в корреспонденции с кредитом счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

2. Анализируется сумма технологических потерь с целью выявления направления их списания.

3. Происходит списание сумм технологических потерь:

- сумма технологических потерь в пределах норм относится на затраты производства в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» по отдельной статье «Технологические потери;

- сумма сверхнормативных технологических потерь списывается на прочие расходы в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы».

Рассмотренный порядок учета технологических потерь с применением вводимого счета 27 «Технологические потери» даст возможность, во-первых, выделить данный объект для более четкого и системного представления в бухгалтерском учете; во-вторых, формировать в учете необходимые показатели для системы управления; в-третьих, осуществлять оперативный контроль за уровнем технологических потерь.

Информация о технологических потерях должна найти раскрытие в пояснениях к бухгалтерской отчетности. В состав этой информации входит следующее:

- места возникновения технологических потерь;

- сумма технологических потерь;

- направление списания технологических потерь.

Правильная организация учета технологических потерь позволит принимать эффективные управленческие решения с целью минимизации указанных потерь, что в конечном итоге повлияет на снижение себестоимости продукции, работ, услуг и увеличение финансового результата деятельности организации.