

# Учет производства: новые правила ФСБУ 5/2019 «Запасы»

## Account Production: New Rules FSBU 5/2019 «Spares»

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-9-40-44

**С.Н. Поленова**, д-р экон. наук, профессор  
департамента аудита и корпоративной отчетности  
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ  
ВО «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 представлены новые положения учета производственных затрат, содержащиеся в ФСБУ 5/2019 «Запасы», проведен их анализ, даны теоретические и практические рекомендации по их применению в работе производственных организаций.

**Ключевые слова:** затраты, состав, элементы, прямые, косвенные, себестоимость.

**Abstract.** In article are presented new positions of the account of the production expresses, being kept in FSBU 5/2019 «Spares», is organized their analysis, are given theoretical and practical recommendations upon their using in work production organization.

**Keywords:** expresses, composition, elements, direct, indirect, prime cost.

Введение в бухгалтерскую практику нового ФСБУ 5/2019 «Запасы» [1] показало наличие многочисленных проблем и вопросов, связанных с его применением, с соответствием федерального стандарта действующим нормативным правовым актам в области регламентации национальной системы бухгалтерского учета. Методика формирования учетной информации о движении материально-производственных запасов (сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, энергии, инструментов, инвентаря и других видов ресурсов, учитываемых на счете 10 «Материалы» и поименованных в п. 3 (пп. а) и п. 3 (пп. б) ФСБУ 5/2019 «Запасы») согласно данному стандарту достаточно ясна, хотя и она нуждается в уточнениях. Причем применение правил бухгалтерского учета материально-производственных запасов и отражения полученных данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности стимулирует увеличение трудоемкости учетного процесса в ущерб достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях отсутствия в стране фактических источников зарубежного инвестирования, на информационные потребности которых

рассчитано применение правил МСФО в российских национальных стандартах. В результате руководству бухгалтерской службы и ее наиболее квалифицированным специалистам, профессиональным консультантам и аудиторам приходится на практике решать возникшие проблемы. Для этого субъекты экономики вынуждены самостоятельно разрабатывать локальные нормативные правовые акты, детализирующие узкие вопросы методического обеспечения отечественного бухгалтерского учета запасов, разрешающие противоречия, количество которых по мере обновления нормативно-правовой базы на основе МСФО постоянно растет. Не случайно ученые, анализирующие правила ФСБУ 5/2019 «Запасы», справедливо отмечают: «...отдельные положения стандарта нуждаются в уточнениях и разъяснениях» [7, с. 6]. Другие специалисты высказывают более общее суждение. Так, Т.Ю. Серебрякова убеждена: «Отечественные нормативные акты, как правило, не отличаются последовательностью и непротиворечивостью» [9, с. 395], с чем сложно не согласиться.

Учет производственных затрат, включенных в сферу выполнения требований нового ФСБУ



5/2019 «Запасы», представляется наиболее сложным как в теории, так и в практическом применении. Наряду с этим, среди проведенных в последнее время исследований наиболее активное внимание уделяется методическим проблемам формирования учетной информации по материально-производственным запасам. Правила бухгалтерского учета производственных затрат остаются наименее охваченными изучением, анализом, обоснованием результатов исследований авторов, а также представлением возможных вариантов разрешения проблем в учетной системе. Методические подходы к формированию бухгалтерской информации о фактической себестоимости незавершенного производства и фактической себестоимости готовой продукции, предложенные в новом стандарте и возникающие при применении его положений, наиболее остро, на наш взгляд, нуждаются в разъяснениях, уточнениях, детализации. Сфера их применения — это производственные предприятия, функционирование которых дает реальную добавленную стоимость и благодаря которым растет ВВП страны, обеспечивая ее экономическую безопасность. Сведения о себестоимости продукции, работ, услуг позволяют рационально организовать работу по материально-техническому обеспечению производства, оптимизировать ценовую политику организации, выявить резервы сокращения затрат на производство и продажу продукции, работы, услуги, разработать и внедрить мероприятия по оптимизации производственной деятельности. В связи с этим значение достоверной информации в системе бухгалтерского учета производственных затрат, разработки и практического применения соответствующего методического обеспечения исчисления фактической себестоимости продукции, работ, услуг существенно растет, становясь стратегически важной задачей. Однако оценивая изложенные в ФСБУ 5/2019 «Запасы» требования к учету производственных затрат, исследователи констатируют: «...создается впечатление, что тот, кто его разрабатывал, избегал использования категории "себестоимость"...» [9, с. 394], а сам стандарт «...не касается формирования себестоимости готовой продукции...» [9, с. 395].

Современный бухгалтерский учет затрат в незавершенном производстве и учет затрат

на производство готовой продукции в практической работе организаций, занимающихся производственной деятельностью, должен быть организован в соответствии с единой методикой во взаимосвязанных регистрах бухгалтерского учета на основе положений ФСБУ 5/2019 «Запасы». При построении учетного процесса для генерирования информации о производственной деятельности предприятия в соответствии с учетной политикой необходимо избрать метод учета затрат, опирающийся на особенности формирования данных о фактической себестоимости незавершенного производства и готовой продукции. Разработанная методика учета затрат на производство может быть описана, по нашему мнению, в локальном стандарте бухгалтерского учета организации в составе ее учетной политики. Она должна отталкиваться, как справедливо утверждает К.Ю. Татаров, от специфики собственной деятельности и включать наиболее узкие моменты учетного процесса [10, с. 140].

В состав фактической себестоимости незавершенного производства и готовой продукции, как указано в п. 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы», следует включать затраты, связанные с производством продукции, работ, услуг. К ним отнесены материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. Такие же экономические элементы, но не затрат, а расходов приведены в п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [4]. В нем также установлено для всех организаций, применяющих ПБУ 10/99 «Расходы организации», требование обеспечения группировки расходов по обычным видам деятельности в разрезе экономических элементов. Определение экономического элемента в федеральном стандарте отсутствует, но специалисты понимают его, как вид затрат, которые в пределах данного предприятия, организации, субъекта экономики невозможно разложить на более мелкие экономические элементы. Анализ приведенных, обязательных к применению требований ФСБУ 5/2019 «Запасы» в части затрат, составляющих себестоимость незавершенного производства и готовой продукции, показал — в формулировке п. 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы» осталось неясным — приведен ли в нем состав

затрат, которые включаются в фактическую себестоимость объектов учета производства (видов продукции, полуфабрикатов, заказов) при ее исчислении по окончании отчетного периода, или же в нем дан лишь общий перечень совокупности затрат, в принципе составляющих себестоимость как незавершенного производства, так и готовой продукции.

Если п. 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы» имеется ввиду первый вариант, то он может быть реализован лишь в отношении расчета фактической себестоимости всей готовой продукции, выпущенной из производства, общей совокупности выполненных работ, оказанных услуг, сданных заказчиком, в течение отчетного периода (обычно месяца) либо обычного операционного цикла. Исчисленная по окончании отчетного периода, операционного цикла фактическая себестоимость продукции, работ, услуг будет определяться как алгебраическая сумма (1) фактических затрат за месяц (в разрезе экономических элементов), (2) величины ее корректировки, возникшей из-за изменения (увеличения или уменьшения) входящих и исходящих остатков незавершенного производства на начало и конец отчетного периода, и (3) сумм списания затрат на счетах, где аккумулируются затраты, не включаемые в фактическую себестоимость продукции, работ, услуг. К ним относятся затраты, собранные на счете, предназначенном для учета непроизводственных затрат, — 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», на счетах 28 «Брак в производстве», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», затраты по которым по правилам п. 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» не включаются в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции. Кроме того, следует учесть, что по правилам действующего федерального стандарта по учету запасов затраты из-за ненадлежащей организации производственного процесса — сверхнормативный расход сырья, материалов, труда, потери от простоев, нарушений трудовой и технологической дисциплины — также не относятся на себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

Группировка затрат по экономическим элементам не предусматривает их деления на прямые и косвенные затраты. Связано это

с тем, что в разрезе экономических элементов рассчитывается фактическая себестоимость **всего выпуска** за отчетный месяц, а прямые и косвенные затраты образуются из-за необходимости рассчитывать (калькулировать) себестоимость **видов продукции, работ, услуг**. Авторский вывод подтверждается содержанием п. 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы», в котором указано: «В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты)» [1, с. 6]. В таком подходе не сомневается В.Ю. Никитина, полагающая, что затраты, составляющие фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции, приведенные в п. 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы», можно разделить на прямые и косвенные [8, с. 9]. Исходя из приведенных аргументов, можно сделать вывод: формулировка п. 23 нового стандарта содержит лишь общий перечень видов затрат, которые могут быть в принципе отнесены на себестоимость незавершенного производства и готовой продукции.

Группировка затрат, составляющих фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции по калькуляционным статьям затрат, которая должна быть осуществлена производственной организацией самостоятельно и закреплена в ее учетной политике, включает прямые и косвенные затраты. В соответствии с п. 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы» прямыми затратами считаются «... прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг...» [1, с. 6], а косвенными затратами являются те, «... которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг...» [1, с. 6].

Возможность отнесения затрат, составляющих фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции, к прямым и косвенным обуславливается, на наш взгляд, содержанием первичной учетной документации по оформлению расходования ресурсов, относимых к производственным затратам (материальным, на оплату труда,



на социальные нужды, амортизационные отчисления и прочие затраты). Исключения составляют следующие затраты, перечисленные в п. 26 стандарта [1, с. 6–7]:

- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потерь от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);
- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- затраты на обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;
- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Если в содержании первичной учетной документации производственного характера (требованиях на отпуск материалов в производство, лимитно-заборных картах, накладных, комплектовочных ведомостях, нарядах на выполненные работы, маршрутных листах, справках бухгалтерии и др.) указаны конкретные виды продукции, на изготовление которых израсходованы материальные ресурсы, начислены заработная плата, отчисления на страхование и обеспечение, амортизация основных средств, нематериальных активов, произведены другие затраты, тогда такие затраты следует считать прямыми. Они прямо без каких-либо дополнительных расчетов могут быть включены в фактическую себестоимость незавершенного производства и выпущенной из производства готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Когда при изготовлении продукции или выполнении работ

в первичных учетных документах на отпуск ресурсов, начисления заработной платы, отчислений на социальное страхование и обеспечение, амортизации по внеоборотным активам отсутствует указание конкретного вида продукции, они собираются в целом по производственному подразделению (цеху, участку, переделу, производству, мастерской и др.) и относятся на себестоимость тех видов продукции, на которые были израсходованы, пропорционально базам для распределения, установленным в учетной политике. Мы согласны с разъяснениями о технике отнесения затрат к косвенным, приведенными С.А. Верещагиным: «Включать эти затраты в себестоимость единицы учета конкретного вида продукции только на основании первичных учетных документов, без проведения каких-либо дополнительных расчетов, технически невозможно либо экономически нецелесообразно» [5, с. 7].

Наряду с установлением в практической работе бухгалтерской службы видов затрат, относящихся к прямым и косвенным, специалисты также задаются вопросом: «Какова может быть доля косвенных затрат, измеряемых в процентах от прямых затрат?» [6, с. 856]. Полагаем, что соотношение прямых и косвенных затрат, составляющих фактическую себестоимость продукции, работ, услуг, обусловлено спецификой деятельности производственной организации, уровнем автоматизации технологических процессов, структурой предприятия и другими условиями функционирования. Соотношение прямых и косвенных затрат имеет принципиальное значение для нормирования и планирования себестоимости, бюджетирования затрат, которые необходимы не только для управленческих целей. В массовом и серийном производстве возможна оценка незавершенного производства и готовой продукции в соответствии с правилами п. 43 ФСБУ 5/2019 «Запасы» по сумме плановых (нормативных) затрат до момента их отнесения в состав расходов, а соотношение прямых и косвенных затрат не всегда может стать основой для установления базы распределения косвенных затрат при калькулировании фактической себестоимости единицы конкретного вида продукции, работ, услуг.

Указание в ФСБУ 5/2019 «Запасы» на обязательность деления производственных затрат

в зависимости от способа их включения в себестоимость продукции, работ, услуг и фактическую себестоимость незавершенного производства на прямые и косвенные затраты имеет принципиальное значение. После принятия ПБУ 10/99 «Расходы организации» процесс планирования, нормирования и калькулирования себестоимости (расчета фактической себестоимости) единицы продукции, работ, услуг в практике бухгалтерского учета производства стал менее актуальным, а отдельные предприятия не уделяли ему должного внимания. Между тем без расчета фактической себестоимости единицы продукции, работ, услуг затруднены установление цен на них, анализ прибыльности и рентабельности изделий, выявление резервов сокращения себестоимости и роста прибыли. Возврат к прямому регламентированию расчета фактической себестоимости готовой продукции по статьям калькуляции на производственных предприятиях, по моему мнению, приведет к повышению достоверности учетной информации, позволит принимать более обоснованные и оперативные управленческие решения на основе более полной информации о производственных затратах.

стоимости единицы продукции, работ, услуг затруднены установление цен на них, анализ прибыльности и рентабельности изделий, выявление резервов сокращения себестоимости и роста прибыли. Возврат к прямому регламентированию расчета фактической себестоимости готовой продукции по статьям калькуляции на производственных предприятиях, по моему мнению, приведет к повышению достоверности учетной информации, позволит принимать более обоснованные и оперативные управленческие решения на основе более полной информации о производственных затратах.

### Литература

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Утвержден приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 №142н) с последними изменениями и дополнениями на 2021 год. — М.: Эксмо, 2021. — 112 с.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 11.04.2018 № 74н).
4. Расходы организации (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (в ред. от. от 06.05.2015 № 57н) //.
5. *Верещагин С.А.* Затраты и расходы // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 9. — С. 5-9.
6. *Городилов М.А.* ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // Международный бухгалтерский учет. — 2020. — Т. 23. — Выпуск 8. — С. 844-863.
7. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* Практические аспекты применения нового порядка учета запасов // Международный бухгалтерский учет. — Т. 24. — № 1. — С. 4-23.
8. *Никитина В.Ю.* Бухгалтерский учет запасов: переходим на федеральный стандарт // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 7. — С. 5-11.
9. *Серебрякова Т.Ю.* Управленческие расходы в контексте ФСБУ 5/2019 // Международный бухгалтерский учет. — Т. 24. — № 4. — С. 392-404.
10. *Татаров К.Ю.* Трансформация бухгалтерского учета при изменении экономической ситуации // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 6. — С. 137-141.

### НАБИУЛЛИНА НЕ ИСКЛЮЧАЕТ РОСТ КЛЮЧЕВОЙ СТАВКИ ЦБ РФ ДО 7% И ВЫШЕ

Глава Банка России Эльвира Набиуллина допускает дальнейшее увеличение ключевой ставки ЦБ РФ до 7% и выше на будущих заседаниях совета директоров. Однако, как заверяет Набиуллина, ключевая ставка не превысит 10%.

Ранее в пятницу на прошедшем заседании совета директоров Банк России увеличил ключевую ставку еще на 0,25 процентных пункта - до 6,75%. Это уже пятый раз с начала года, когда регулятор принимает решение увеличить ключевую ставку для сдерживания инфляции в стране.

Набиуллина заверила, при этом, что Банк России не рассматривает такой сценарий, при котором ключевая ставка станет двузначной.

В последний раз Банк России повышал ключевую ставку выше 7% в 2019 году.

Будущее заседание совета директоров ЦБ РФ запланировано на 22 октября. На нем поднимут вопрос о дальнейшем увеличении ключевой ставки.

Источник: Новые Известия  
Дата публикации: 13 сентября 2021 г.

