

ФСБУ 5/2019 «Запасы»: учет потерь от брака в производстве

FSBU 5/ «Spares»: Account of the Losses from Marriage in Production

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-2-27-31

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. На основании новых правил, внесенных ФСБУ 5/2019 «Запасы», мнений исследователей и существующей практики в статье выполнена попытка представить основы обновленной методики бухгалтерского учета потерь от брака в производстве.

Ключевые слова: производство, затраты, брак, классификация, потери, себестоимость, списание.

Abstract. On the grounds of new rules, contributed FSBU 5/2019 «Spares», opinions of the researchers and existing practical persons in article is executed attempt to present the bases of the updated methods of the accounting the losses from marriage in production.

Keywords: production, expenses, marriage, categorization, loss, prime cost, exception.

Теория и практика бухгалтерского учета потерь от брака в организациях, занимающихся производственной деятельностью, в настоящее время претерпели определенные изменения. Они обусловлены принятием и вводом в действие, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций за 2021 г., нового федерального стандарта, регулирующего способы оценки запасов, методику их бухгалтерского учета и правила формирования показателей по таким видам активам в отчетности. В соответствии с пунктом 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» в себестоимость готовой продукции теперь не включаются затраты, возникшие из-за ненадлежащей организации производственного процесса и включающие сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, а также потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины [3, с. 82].

Определение понятия брака, выявленного при производстве продукции, работ, услуг, дано в Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости

продукции на промышленных предприятиях, утвержденных Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР, 20 июля 1970 г. В более поздних нормативных правовых документах, регулирующих отраслевой учет производственных затрат, трактовка дефиниции не изменилась. Браком, исходя из пункта 38 Основных положений (1970 г.), считается продукция, технические показатели которой не соответствуют по своему качеству, размерам, форме и другим показателям, установленным стандартами и техническими условиями, и которая не может быть использована по прямому назначению или может быть использована только после исправления [5, с. 27].

Брак производства, выявленный непосредственно на этапах технологического процесса или при технической приемке готовой продукции, делится на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный).

Исправимым (частичным) браком являются изделия, продукция, которые могут быть использованы по прямому назначению после проведения работ по их исправлению. Причем

такое исправление не только экономически целесообразно, но и возможно технически и технологически.

Неисправимым (окончательным) браком считаются изделия, продукция, невозможные для использования по прямому назначению, а их исправление экономически нецелесообразно, технически и технологически невозможно.

Рассмотренное разделение брака имеет важное значение для бухгалтерского учета, поскольку позволяет организовать раздельный учет затрат на исправление брака и затрат на изготовление окончательно забракованной продукции, получить информацию для установления мест возникновения брака, его причин, виновников и принятия мер по его недопущению или сокращению.

По месту обнаружения брак разделяется на *внутренний* и *внешний*. Если *внутренний брак* выявляется до отправки или передачи продукции потребителям, то *внешний брак* характеризуется тем, что он обнаруживается у покупателя в процессе использования им бракованных деталей, продукции, полуфабрикатов, изделий, приобретенных для производственных, управленческих или других целей. Группировка брака по месту его установления дает возможность разделить затраты на его исправление. Затраты по исправлению внутреннего исправимого брака состоят только из совокупности использованных для этого ресурсов на технологические цели. В то же время затраты на исправление внешнего брака, если это технически возможно и экономически целесообразно, объединяют не только затраты технологического характера, но и расходы по возврату этой продукции производителю — командировочные, на демонтаж забракованных изделий, их транспортировку и др. При обнаружении внешнего неисправимого брака его полная фактическая себестоимость будет рассчитываться как совокупность фактической производственной себестоимости брака, возмещения покупателю затрат, понесенных им при приобретении этой продукции, расходов на демонтаж забракованных изделий, транспортных расходов по замене забракованной продукции и др.

Брак, выявленный на этапе технологического процесса изготовления продукции, де-

талей, полуфабрикатов, при приемке их на склад или при отгрузке покупателю, фиксируется службой технического контроля или другим подразделением, которому вменены обязанности по обнаружению производственных дефектов. Такие функциональные подразделения осуществляют документальное оформление забракованных изделий с указанием мест обнаружения брака, его причин, лиц, которые причастны к его возникновению. Для формирования информации о браке в производстве применяются соответствующие первичные учетные документы, разработанные в субъекте экономики и по содержанию соответствующие требованиям статьи 9 «Первичные учетные документы» Федерального закона «О бухгалтерском учете», в которой указано: «Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом» [1, с. 8].

Первичным учетным документом для регистрации обнаруженного внутреннего брака может быть, например, Акт о браке, разработанный самой организацией и приложенный к приказу руководителя «Об учетной политике». При определении содержания представляемых сведений в Акте о браке должны быть выполнены требования об обязательности реквизитов, поименованных в п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1, с. 8–9]. Наряду с ними первичный учетный документ для отражения сведений о выявленном браке должен включать данные, характеризующие забракованные изделия (их наименование, номенклатурный номер, номер заказа, код изделия и др.), подразделение, где обнаружен брак, стадию технологического процесса (операцию, вид выполняемой работы, стадию технологического процесса и др.), количество забракованных изделий (деталей, полуфабрикатов), описание брака, указание его причин и виновников (либо их отсутствие), технические возможности исправления брака, экономическую целесообразность исправления брака, вид брака (исправимый, неисправимый). В нем также указывается совокупность затрат, необходимых для исправления обнаруженных дефектов. Акт о браке должен составляться работниками службы технического контроля или других функциональных подразделений, уполномоченных на выполнение такой работы.



Оформление Акта о браке завершается подписанием составившими его техническими работниками, руководителем производственного подразделения (начальником цеха, производства, передела, участка). После ознакомления с его содержанием виновника брака документ поступает в бухгалтерию.

Если службой технического контроля выявлен *исправимый брак*, то к Акту о браке бухгалтерия выписывает соответствующие первичные учетные документы по отпуску со склада материально-производственных ресурсов (требования, накладные, комплектующие ведомости, лимитно-заборные карты и др.), необходимых для его исправления. Сумма заработной платы, начисленная за исправление брака, также оформляется первичными учетными документами в соответствующих производственных подразделениях (нарядами на сдельную работу, маршрутными листами и др.). После оформления и подписания ответственными лицами документы поступают в бухгалтерию, где производится расчет фактических затрат на исправление частичного брака, включающих стоимость сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, топлива, энергии для технологических целей, израсходованных на исправление бракованной продукции, суммы основной и дополнительной заработной платы рабочих, участвовавших в устранении дефектов, отчислений на социальное страхование и обеспечение, а также общепроизводственных расходов, относящихся к выполнению операций по устранению брака. Поскольку в большинстве случаев общепроизводственные расходы являются косвенными затратами, при расчете фактических затрат на исправление частичного брака они рассчитываются исходя из принятой в учетной политике организации базы распределения таких расходов. В этой ситуации следует руководствоваться определением прямых и косвенных расходов, представленным в п. 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы», где под прямыми понимаются «...затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг...», а под косвенными — «...затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг...» [3, с. 82]. По правилам стандарта разделение

затрат на прямые и косвенные производится организацией самостоятельно, а на практике базой для распределения общепроизводственных затрат обычно выступает сумма основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих без премиальных выплат.

После расчета фактических затрат на исправление внутреннего брака в разрезе производственных подразделений (мест возникновения затрат), видов продукции, работ, услуг, причин и виновников брака организуется их аналитический учет, необходимый для детализации учетной информации об исправимых дефектах на синтетическом счете 28 «Брак в производстве». По **дебету** этого счета собираются затраты на исправление брака, а по **кредиту** ведется учет фактов хозяйственной жизни:

- по отражению затрат на возмещение стоимости исправимого брака, виновник которого обнаружен, из его заработной платы;
- учету фактической себестоимости некачественных материально-производственных запасов (деталей, полуфабрикатов, комплектующих изделий и др.), поступивших от поставщиков и подлежащих взысканию с них;
- списанию затрат, составляющих фактические потери от исправимого брака.

В связи с этим вряд ли можно согласиться с мнением С.А. Верещагина, утверждающего: «...потери (имеются в виду потери от исправимого брака. — С.П.) может уменьшить стоимость некачественной продукции по цене ее возможного использования» [6, с. 25]. Ведь, исходя из принятого определения неисправимого брака, им считается изготовленная продукция с дефектами, исправление которых экономически неоправданно. Следовательно, только изделия, представляющие собой *исправимый брак*, можно продать по цене возможного использования. Дефекты изделия, которые экономически целесообразно исправить, а исправление их технически и технологически возможно, считаются *исправимым браком* и стоимость такого брака по цене возможного использования не может уменьшать общую сумму потерь от брака.

Хозяйственные операции по удержанию из заработной платы виновника исправимого брака отражаются по дебету счета 70 «Рас-

четы с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 28 «Брак в производстве». На величину фактической себестоимости некачественных материально-производственных запасов (деталей, полуфабрикатов, комплектующих изделий и др.), поступивших от поставщиков и подлежащих взысканию с них, будет выполнена корреспонденция: Д-т сч. 10 «Материалы», К-т сч. 28 «Брак в производстве». На сумму предъявленной претензии к поставщикам некачественных материалов, из-за которых был допущен брак, выполняется запись: Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. 2 «Расчеты по претензиям» и К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расчет фактической производственной себестоимости окончательно забракованных изделий, выявленных у производителя, проводится в разрезе всех статей, составляющих ее затраты. Для этого используются данные Акта о браке о сумме фактически произведенных прямых и косвенных затрат, относящихся к забракованным изделиям. Фактическая себестоимость неисправимого (окончательного) брака, учтенная по дебету счета 28 «Брак в производстве» на основании Акта о браке, может быть уменьшена на стоимость материальных ценностей от забракованных изделий — лома, утиля, других отходов по цене возможного использования или продажи. Они поступают на склад на основании приходных ордеров, накладных и других первичных учетных документов, принятых в учетной политике организации для таких операций. Для уточнения фактической себестоимости окончательно забракованных изделий, сформированной по дебету счета 28 «Брак в производстве», выполняется ее корректировка учетной записью: Д-т сч. 10 «Материалы», К-т сч. 28 «Брак в производстве». Уменьшение фактической себестоимости окончательно забракованных изделий может быть также произведено в результате удержания из заработной платы виновников брака суммы прямого действительного материального ущерба, нанесенного организации, в соответствии со ст. 238 Трудового кодекса Российской Федерации [2].

Фактические потери от исправимого и неисправимого брака должны быть списаны, исходя из существующих правил. По нормам ст. 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» в фактическую

себестоимость как незавершенного производства, так 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 [3, с. 82]. Следовательно, источником их покрытия может быть только финансовый результат работы организации в отчетном периоде возникновения таких потерь. Однако авторы тех немногочисленных публикаций, которые посвящены учету потерь от брака [5, с. 26; 7, с. 37; 8, с. 257; 9, с. 62], полагают, что несмотря на прямые указания в ФСБУ 5/2019 «Запасы» о неправомерности включения таких затрат в себестоимость незавершенного производства (что также характерно для их состава и по правилам, действовавшим до 2020 г.) в себестоимость готовой продукции потери от брака следует относить по дебету счета 20 «Основное производство» с включением «... в себестоимость продукции надлежащего качества, выпущенной в отчетном месяце» [9, с. 62]. Более того, эксперт по методологии бухгалтерского учета и налогообложения С.А. Верещагин отстаивает мнение, что правила списания затрат на исправление брака обуславливаются решениями руководства организации, где выявлен брак. При выборе варианта отнесения таких затрат на себестоимость изготовления продукции затраты по исправлению брака списываются на счет 20 «Основное производство». «Если принимается решение об отнесении затрат на исправление брака на расходы, — пишет исследователь, — производится запись по дебету счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж", и кредиту счета 28» [6, с. 26]. Таким образом, в обоих случаях расходы по исправлению брака будут включены в состав полной фактической себестоимости продукции, что противоречит правилам ФСБУ 5/2019 «Запасы».

По нашему мнению, ФСБУ 5/2019 «Запасы» содержит однозначное решение по вопросу списания выявленных и отраженных на счете 28 «Брак в производстве» потерь от брака за счет их отнесения в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы». Более того, в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятель-

ности организаций и инструкции по его применению [4, с. 103] при характеристике счета 91 «Прочие доходы и расходы» предусмотрена возможность подобной записи, а корреспонденция счетов по списанию затрат по исправлению брака на счет 90 «Продажи» в со-

ответствии с данным нормативным правовым документом является некорректной, что следует учитывать при обосновании профессионального суждения по отражению подобных фактов хозяйственной жизни в системе бухгалтерского учета.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 2.07.2021 №359-ФЗ) // Все положения по бухгалтерскому учету. — М.: Эксмо, 2022. — С. 3–27.
2. Трудовой кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ (в ред. от 28.06.2021 № 220-ФЗ) [Электронный ресурс]. — URL : <https://base.garant.ru/12125268//>
3. ФСБУ 5/2019 «Запасы». Утверждено приказом Минфина РФ от 15.11.2019 №180н // Все положения по бухгалтерскому учету. — М.: Эксмо, 2022. — С. 78–85.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 №142н). — М.: Эксмо. 2021. — 128 с.
5. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденных Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ при Совете Министров СССР 20 июля 1970 г. — М., 1970. — 136 с.
6. *Верещагин С.А.* Учет бракованной продукции // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 10. — С. 23–27.
7. *Закурдаев К.Ю.* Учет и контроль брака в производстве // Современные научные исследования: актуальные вопросы, достижения и инновации: сборник статей XII Международной научно-практической конференции. — Пенза, 2020. — С. 35–38.
8. *Курочкин М.Е., Полубелова М.В.* Учет затрат на исправление брака в строительных организациях // Молодежь Сибири — науке России: материалы международной научно-практической конференции. — Красноярск, 2021. — С. 254–257.
9. *Ларина Л.П.* Учет бракованной продукции // Бухгалтерский учет. — 2021. — № 5. — С. 59–62.

IAASB ПРЕДСТАВИЛ ОБНОВЛЕННОЕ РУКОВОДСТВО ПО УПРАВЛЕНИЮ КАЧЕСТВОМ АУДИТА

В прошлом году мы подробно рассказывали о содержании дополнительных руководств, которые Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности отчетности (IAASB) выпустил в помощь с внедрением новых основ управления качеством аудита. Тогда отмечалось, что они касаются стандартов по управлению качеством аудита ISQM 1 и ISQM 2, однако к этим же основам также относится обновленная в 2020 году версия стандарта MCA (ISA) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

Конкретно по нему в прошлом году руководства еще не было, но подоспело оно как раз сегодня. Надо отметить, как раз вовремя, потому что все три стандарта будут в обязательном порядке применяться в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся после 15 декабря

этого года. Впрочем, тем, кто уже давно изучает MCA 220 и ISQM 1-2, опасаться нечего, поскольку эти дополнительные руководства, разъясняющие особенности практического применения и переходные положения, никак не меняют самих требований. «Более того, ознакомление с ними даже не стоит воспринимать в качестве полноценной замены изучению самих стандартов по управлению качеством аудита», — предупреждают авторы.

IAASB призывает аудиторские организации как можно раньше приступать к внедрению новых основ в практику, потому что по сравнению с тем, как все организовано сегодня, перемены могут оказаться весьма значительными.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 18 февраля 2022 г.