

Особенности бухгалтерского учета незавершенного производства

Particularities of the Estimation and Accounting Unachieved Production

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-5-29-34

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, 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 the Government of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. В статье представлено авторское понимание практической реализации основных правил оценки незавершенного производства в соответствии с новациями, предложенными в ФСБУ 5/2019 «Запасы», и методики его бухгалтерского учета.

Ключевые слова: незавершенное производство, значение, использование, бухгалтерский учет, нормативные правовые акты, оценка, методы, практика применения.

Abstract. The article presents author's understanding of practical realization of the main rules of the estimation unachieved production in accordance with innovation, offered in FSBU 5/2019 «Spare», and methods of its accounting.

Keywords: unachieved production, importance, use, accounting, normative legal acts, estimation, methods, practice of the using.

Деятельность промышленных предприятий, производственный процесс которых является непрерывным, обуславливает наличие незавершенного производства. Следовательно, в практике бухгалтерского учета возникают проблемы измерения, оценки, регистрации, обобщения и использования сведений о величине незавершенного производства. Показатели незавершенного производства обязательны для проведения работы в сфере бухгалтерского учета по расчетам фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг, финансовых результатов по обычным видам деятельности и других показателей, обуславливающих применение полученных бухгалтерских данных для налогообложения, принятия управленческих решений разного характера.

Известно, что незавершенное производство составляет один из видов запасов организации. В п. 63 действующего Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации незавершенным производством считается продукция

(работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки [4, с. 14]. В п. 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» понятие «незавершенное производство» уточнено. В данном нормативном правовом документе незавершенным производством не считается продукция, что является логичным, а затраты в производстве. Кроме того, определение, содержащееся в ФСБУ 5/2019 «Запасы», дополнено. В состав незавершенного производства обоснованно включена совокупность затрат на выполнение работ и оказание услуг субъектам экономики и физическим лицам до момента отражения на счете 90 «Продажи» выручки от их продажи и списания совокупности затрат на их оказание и выполнение. С даты вступления ФСБУ 5/2019 «Запасы» (с бухгалтерской отчетности за 2021 г.) незавершенным производством признаются «...затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных техноло-

гическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от продажи...» [2, с. 51]. Наряду с этими новшествами для признания в бухгалтерском учете незавершенного производства как вида запасов обязательно одновременное соблюдение следующих условий, предусмотренных п. 5 этого нормативного правового документа [2, с. 52]:

1) затраты по приобретению или созданию запасов должны обеспечить получение в будущем коммерческой организацией экономических выгод или достижение целей деятельности некоммерческой организации;

2) затраты по приобретению или созданию запасов, либо приравненная к ним величина могут быть определены.

Наиболее важным компонентом бухгалтерского учета незавершенного производства является расчет его стоимости в денежном выражении, а, следовательно, определение совокупности затрат и расходов, которые не могут быть учтены в ее составе. Среди таких затрат и расходов в п. 18 ФСБУ 5/2019 «Запасы» указаны затраты, возникшие из-за чрезвычайных ситуаций (стихийных бедствий, пожаров, аварий и др.); управленческие расходы, непосредственно не связанные с приобретением и созданием запасов; расходы по хранению запасов, если они не включены в технологический процесс подготовки к потреблению или не обусловлены условиями потребления запасов; иные затраты, которые не являются необходимыми для приобретения и создания запасов [2, с. 54].

Способ оценки незавершенного производства устанавливается самой организацией, описывается в приказе руководителя «Об учетной политике» и зависит от вида производственной деятельности, типа производства, используемых методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Оценивая незавершенное производство, следует учесть, что до принятия ФСБУ 5/2019 «Запасы» незавершенное производство можно было учитывать в соответствии с п. 64 действующего Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Рос-

сийской Федерации [4, с. 14]. В нем приведены следующие разрешенные виды оценки незавершенного производства:

1) для предприятий массового и серийного производства — фактическая, нормативная или плановая виды производственной себестоимости; совокупность прямых статей затрат на производство; стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов;

2) для предприятий единичного производства — фактически произведенные затраты.

По нормам ФСБУ 5/2019 «Запасы» могут быть применены эти же методы, за исключением оценки по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, а также оценки по фактической производственной себестоимости. На это же было обращено внимание в п. 7 Информационного сообщения Минфина РФ от 10.04.2020 №ИС-учет-27 [6]. Все остальные ранее применяемые виды оценки незавершенного производства могут быть использованы как в практике производственного учета, так и при описании правил ведения бухгалтерского учета в учетной политике хозяйствующего субъекта. Организация традиционных видов оценки отлажена, соответствует организационно-технологическим условиям хозяйствования.

На предприятиях массового, крупносерийного и серийного производства в условиях применения ФСБУ 5/2019 «Запасы» для оценки незавершенного производства может быть использован показатель суммы прямых затрат без включения косвенных затрат, а также оценка по плановой или нормативной себестоимости. Причем оценка незавершенного производства производится в разрезе калькуляционных статей расходов. Особенностью применяемых видов оценки незавершенного производства на предприятиях, изготавливающих единичную и индивидуальную продукцию, является использование фактической производственной себестоимости незавершенной изготовлением продукции, а не полной производственной себестоимости, как это отмечено аудитором В.П. Волгиной [5, с. 37]. Из теории производственного учета известно: при расчете фактической себестоимости продукции, работ, услуг возможно исчисление фактической производственной себестоимости и фактической полной себестоимости, отлича-



ющихся тем, что при расчете фактической производственной себестоимости коммерческие расходы не учитываются в отличие от фактической полной себестоимости [8, с. 35].

До момента оценки незавершенного производства с целью использования полученных данных для расчета фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг, произведенных в течение отчетного месяца, остатков незавершенного производства на начало следующего месяца, предприятия должны определить количественные остатки незавершенного производства. Они представляют собой детали, изделия, полуфабрикаты, агрегаты, незаконченные обработки в цехах, производствах, переделах, других подразделениях предприятия. Для определения их количества можно использовать данные Баланса движения деталей и полуфабрикатов в производстве. Он представляет собой документ оперативного учета, в котором приводится информация об их входящих остатках (остатках на начало отчетного месяца), поступлении, использовании для изготовления готовой продукции в течение отчетного месяца, исходящих остатках (остатках на конец отчетного месяца) незавершенного производства. Внутри отчетного периода для формирования данных о стоимости незавершенного производства можно использовать информацию, содержащуюся в производственных отчетах, первичных учетных документах о движении материально-производственных запасов, готовой продукции, суммах начисленной основной и дополнительной заработной платы рабочим производственных подразделений, отчислений на социальное страхование и обеспечение.

В целях достоверного определения стоимости незавершенного производства, более точного расчета фактической себестоимости выпуска и финансовых результатов организуется проведение инвентаризации незавершенного производства на конец отчетного месяца. Данные о стоимости незавершенного производства включаются в состав статьи «Запасы» раздела II. «Оборотные активы» бухгалтерского баланса, а, следовательно, влияют на его валюту. После исчисления незавершенного производства проводится расчет себестоимости продаж в отчете о финансовых результатах

и от выбранной методики его оценки зависят показатели финансовых результатов от обычной деятельности и прочей деятельности. Данные об изменениях стоимости незавершенного производства в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности по сравнению с прошлым отчетным периодом (приросте/уменьшении) влияют на показатель полной фактической себестоимости продукции, работ, услуг в разрезе экономических элементов затрат, представляемый в Разделе 6. «Затраты на производство» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Отмеченные показатели, во многом характеризующие эффективность хозяйствования, напрямую обуславливаются выбором метода оценки незавершенного производства.

Инвентаризация незавершенного производства с целью его последующей оценки завершается составлением специальной инвентаризационной описи (акта) незавершенного производства, разработанных организацией самостоятельно и представленных в приказе руководителя об учетной политике. В них собираются данные о фактическом наличии деталей, полуфабрикатов, изделий, незаконченных обработкой, т.е. количественном составе незавершенного производства.

До начала проведения инвентаризации проводят работу по выявлению и сдаче ненужных материалов, полуфабрикатов, которые не начаты обработкой, и полностью изготовленных на данном этапе технологической цепочки в каждом цехе, производстве, переделе. Затем осуществляется расчет фактических заделов незавершенного производства: устанавливается количество незавершенных деталей, узлов, агрегатов, полуфабрикатов на каждой стадии технологического процесса и составляются инвентаризационные описи (акты). Если выявлены забракованные детали и полуфабрикаты, они регистрируются в отдельных описях, в состав незавершенного производства не включают и данные о них (количестве, выполненных операциях по ним, стадиях технологического процесса, на которых они находятся) используют для оценки фактической себестоимости забракованных изделий, отражении на счете 28 «Брак в производстве» и последующего включения в состав прочих расходов по дебету счета 91 «Прочие

доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы».

На основании инвентаризационных описей (актов) формируются сведения о количестве незавершенных обработкой деталей, полуфабрикатов, узлов, агрегатов по технологическим этапам. На основе технологических карт, где описаны все стадии технологического процесса по тем или иным изделиям, устанавливается степень их готовности, а также нормы расхода материально-производственных ресурсов, расценки на выполнение операций и работ, затраты машино-часов работы оборудования при изготовлении продукции. Полученные данные в условиях применения соответствующего программного обеспечения используются для проведения расчетов по оценке себестоимости незавершенного производства в зависимости от применяемого метода — по совокупности прямых затрат на производство без включения косвенных расходов (обычно материальных, трудовых затрат, отчислений на социальное страхование и обеспечение), по сумме плановых или нормативных затрат.

Оценка незавершенного производства по совокупности прямых затрат на производство без включения косвенных расходов в большинстве случаев свойственна производствам, характеризующимся высокой трудоемкостью технологического процесса. На это небезосновательно указывают исследователи [5, с. 39; 10, с. 108; 9, с. 12]. Однако, на наш взгляд, такая оценка целесообразна также в материалоемких производствах, где доля прямых материальных затрат в себестоимости продукции, работ, услуг может достигать до 70% от всей ее совокупности. В таких производствах до принятия ФСБУ 5/2019 «Запасы» использовался метод оценки незавершенного производства по стоимости сырья и материалов.

Совокупность прямых затрат, принимаемых во внимание при оценке незавершенного производства, устанавливается организацией самостоятельно, указывается в приказе руководителя «Об учетной политике». Они по правилам п. 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы» включаются как в состав фактической себестоимости незавершенного производства, так и готовой продукции и прямо относятся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг.

Косвенные затраты «...не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг...» [2, с. 56].

Определение совокупности прямых затрат на производство должно исходить из отраслевых и организационно-технологических особенностей конкретного вида производства. Причем прямые затраты — это категория, которая применяется только в отношении калькуляционных статей затрат, составляющих себестоимость продукции, работ, услуг. Исходя из этого, в большинстве отраслей производственной сферы к прямым затратам могут быть отнесены такие виды, как: сырье и материалы; топливо и энергия на технологические цели; покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно занятых изготовлением продукции, работ, услуг; отчисления на социальное страхование и обеспечение. Имея сведения о количестве выпущенной из производства готовой продукции, количестве изделий, оставшихся незаконченными, и общей стоимости прямых затрат на изготовление готовых изделий, следует исчислить сумму прямых затрат на единицу продукции. Затем путем умножения этой суммы прямых затрат на единицу продукции на количество изделий в составе незавершенного производства можно рассчитать его стоимость. Она в виде дебетового остатка на счете 20 «Основное производство» будет составлять стоимость незавершенного производства на конец отчетного месяца. Сумму общепроизводственных расходов, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные расходы», при оценке незавершенного производства по прямым затратам следует, как отмечают авторы [7, с. 207], списать на увеличение фактической производственной себестоимости по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 25 «Общепроизводственные расходы», с чем мы полностью согласны. Однако практика производственного учета показывает, что в состав косвенных расходов, исходя из особенностей технологического процесса, могут относиться и другие затраты — сырье и материалы, затраты на оплату труда, расходы на подготовку и ос-



воение производства, прочие производственные расходы и другие виды затрат. Тогда и эти затраты необходимо будет, минуя счет 20 «Основное производство», списывать на увеличение расходов по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» минуя счет 20 «Основное производство». Кроме того, в таком случае возможен также вариант, когда к синтетическому счету 20 «Основное производство» можно открывать соответствующие субсчета для учета видов косвенных расходов. Информация, собранная на этих субсчетах в течение отчетного периода, будет списана по его окончании по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Оценка незавершенного производства по сумме плановых или нормативных затрат предполагает, что она производится по нормативной или плановой производственной себестоимости продукции, работ, услуг за исключением общехозяйственных расходов. Они по правилам п. 26 (п.п. г) ФСБУ 5/2019 «Запасы» не должны быть включены в фактическую производственную себестоимость незавершенного производства, за исключением лишь тех управленческих расходов, которые непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Однако в практике работы производственных предприятий такие расходы возникают достаточно редко. Оценка по плановым и нормативным затратам предполагает составление нормативных и плановых калькуляций полной себестоимости продукции, работ, услуг, не включающей управленческие расходы, т.е. расходы, которые при группировке затрат по статьям калькуляции имеют название «Общепроизводственные расходы». Они будут полностью отнесены на счет 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» по окончании отчетного месяца.

Рассматриваемый метод оценки находит наиболее широкое применение в массовых, крупносерийных и серийных производствах. На таких предприятиях при использовании плановой или нормативной себестоимости для оценки незавершенного производства используется следующий расчет. На базе информации о количестве незавершенных изделий и данных об их нормативной или плановой производственной себестоимости (без включения общепроизводственных расходов), со-

держащихся в соответствующих калькуляциях, исчисляют нормативную или плановую производственную себестоимость незавершенного производства (без включения общепроизводственных расходов).

При данном методе оценки незавершенного производства возникает вопрос об отражении в бухгалтерском учете разницы между фактической производственной себестоимостью без включения управленческих расходов и нормативной, плановой себестоимостью незавершенного производства. Он решен в п. 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы» следующим образом: разница относится на увеличение или уменьшение суммы расходов в том отчетном периоде, когда признана выручка от продажи запасов, т.е. в нашем случае — готовой продукции, к которой относятся отклонения фактической себестоимости незавершенного производства от его нормативной или плановой себестоимости. Таким образом, эти отклонения войдут как в фактическую полную себестоимость выпуска, так и в фактическую полную себестоимость проданной продукции. Причем сумма последней будет формировать финансовый результат от продажи продукции, работ, услуг.

При единичном производстве продукции незавершенное производство в соответствии с п. 27 ФСБУ 5/2019 «Запасы» отражается по фактически произведенным затратам. Причем в соответствии с теорией производственного учета незавершенное производство при таком методе оценки следует исчислять по фактической производственной себестоимости за исключением управленческих расходов. В таком случае стоимость незавершенного производства рассчитывают по окончании отчетного периода, применяя следующий порядок расчета: остаток незавершенного производства на конец отчетного периода по фактически произведенным затратам складывают со всей совокупностью затрат в течение отчетного периода и корректируют на фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции. Применение данного метода оценки ведет к тому, что по окончании отчетного периода рассчитывают сначала прямые затраты, а затем косвенные затраты, собранные на специальных счетах или непосредственно на счете 20 «Основное произ-

водство», распределяют пропорционально базам, принятым в организации и закрепленным в приказе руководителя об учетной политике. Применение такого метода оценки незавершенного производства требует до-

полнительных расчетов, что еще раз подтверждает актуальность практического выполнения требования рациональности бухгалтерского учета, закрепленного в нормативных правовых документах.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 30.12.2021 №443-ФЗ) // Все положения по бухгалтерскому учету. — М.: Эксмо, 2022. — С. 3–27.
2. ФСБУ 5/2019 «Запасы». Утверждено приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н // Все положения по бухгалтерскому учету. — М.: Эксмо, 2022. — С. 50–59.
3. 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 8.11.2010 №142н). — М.: Эксмо, 2021. — 128 с.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 №34н (в ред. от 11.04.2018 № 74н) // Все положения по бухгалтерскому учету. — М.: Эксмо, 2022. — С. 3–18.
5. Волгина В.П. Незавершенное производство по правилам ФСБУ 5/2019 // Бухгалтерский учет. — 2021. — № 9. С. 37–42.
6. Информационное сообщение Минфина РФ «Новое в бухгалтерском учете: факты и комментарии» от 10 апреля 2020 г. № ИС-учет–27 // <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73775890/>
7. Никулина С.Н., Гривас Н.В. Новый стандарт бухгалтерского учета незавершенного производства // Приоритетные направления регионального развития. Сборник статей по материалам II Всероссийской (национальной) научно-практической конференции с международным участием / Под ред. И.Н. Микойчука. — Курган, 2021. — С. 205–209.
8. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденные Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ при Совете Министров СССР 20 июля 1970 г. — М., 1970. — 136 с.
9. Семенихин В.В. Оценка незавершенного производства в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2012. № 1(157). С. 11–13.
10. Слабинская И.А., Атабиева Е.Л., Слабинский Д.В., Ковалева Т.Н. Незавершенное производство: сущность понятия, методы оценки и расчета остатков // Белгородский экономический вестник. — 2016. — № 1(81). — С. 102–114.

