

УДК 338.2

***ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА НЕЗАВЕРШЕННОГО
ПРОИЗВОДСТВА И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В СООТВЕТСТВИИ
С ФСБУ 5/2019***

Грицук Н.В.

к.э.н., доцент,

Вятский государственный университет,

Киров, Россия

Сухова А.К.

студент,

Вятский государственный университет,

Киров, Россия

Аннотация

Актуальность и значимость рассмотрения вопросов учета незавершенного производства и учета готовой продукции заключается в том, что результатом деятельности любого производственного предприятия или организации является выпуск готовой продукции, выполнение работ или предоставление услуг. В результате, стоимость готовой продукции, работ, услуг переходит из сферы производства в сферу обращения. Чтобы правильно и своевременно осуществлять учет результатов производственной деятельности предприятие должно выбрать и закрепить в своей учетной политике ряд основополагающих принципов и методов по учету незавершенного производства и готовой продукции, варианты которых изложены и закреплены в законодательных актах и рекомендациях Министерства Финансов Российской Федерации.

Ключевые слова: незавершенное производство, готовая продукция, оценка, стоимость, запасы, затраты, товары.

***FOR WORK IN PROGRESS AND FINISHED PRODUCTS IN
ACCORDANCE WITH FSB 5/2019***

Gritsuk N.V.

Candidate of Economics, Associate Professor,

Vyatka State University,

Kirov, Russia

Sukhova A.K.

student,

Vyatka State University,

Kirov, Russia

Abstract

The relevance and significance of considering the issues of accounting for work in progress and accounting for finished products lies in the fact that the result of the activities of any manufacturing enterprise or organization is the production of finished products, the performance of works or the provision of services. As a result, the cost of finished products, works, services pass from the sphere of production to the sphere of circulation. In order to properly and timely account for the results of production activities, an enterprise must select and consolidate in its accounting policy a number of fundamental principles and methods for accounting for work in progress and finished products, the variants of which are set out and fixed in legislative acts and recommendations of the Ministry of Finance of the Russian Federation.

Keywords: work in progress, finished products, valuation, cost, inventory, costs, goods.

Приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», который вступил в силу с 1 января 2021 года. [2]

Новый стандарт внес необходимые коррективы в организацию бухгалтерского учета в Российской Федерации и сблизил основные принципы формирования информации о материально-производственных запасах по МСФО и РСБУ, в частности и в рамках незавершенного производства и готовой продукции. ФСБУ 5/2019 «Запасы» распространяется на все организации, кроме учреждений бюджетной сферы. Стандарт можно не применять (п. 2 ФСБУ 5):

- микропредприятиям, которые имеют право вести упрощенный бухгалтерский учет и составлять упрощенную бухгалтерскую отчетность;
- в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд так как в соответствии со стандартом такие затраты признаются расходами периода, в котором они понесены. В этом случае, организация должна закрепить данное положение в учетной политике и раскрыть основные аспекты в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

В соответствии с данным ФСБУ изменения непосредственно коснулись организаций, которые имеют определенный процесс выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг), незавершенность этапов этого процесса и имеют по окончании выпущенную ценность (продукцию, работу, услугу).

Предложенная классификация запасов в ФСБУ 5/2019, п.3 имеет достаточно большой перечень, но их можно объединить в 3 основные большие группы:

1. Товарно-материальные ценности, сырье, топливо, запасные части, комплектующие, приобретаемые полуфабрикаты для дальнейшего производства. инвентарь, инструмент, спецодежда, спецоснастка, тара (за исключением случаев, когда подобные активы признаются в бухучете как ОС).
2. Товары, объекты недвижимости, интеллектуальной собственности и произведенная готовая продукция, предназначенные для продажи.
3. Незавершенное производство:
 - готовая продукция и товары в процессе реализации до момента признания выручки;

- неукomплектованные, не прошедшие испытания и приемку изделия;

- затраты на выпуск продукции, не прошедшей всех этапов технологического процесса;

- затраты, относимые на выполнение работ (услуг) до момента признания выручки.

Согласно п. 63 приказа Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухучета...» [1] незавершенным производством в бухгалтерском учете считаются продукция или работы, не прошедшие всех этапов технологического процесса, изготовленные изделия, которые пока еще не прошли необходимые испытания и техническую приемку или же укомплектованы не в полной мере.

С 01.01.2021 незавершенное производство включено в состав запасов, порядок учета которых регулируется новым ФСБУ 5/2019 "Запасы" и все активы, входящие в третью группу имеют общий признак – незавершенность технологического процесса. В фактическую себестоимость незавершенного производства включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (п. 23 ФСБУ 5/2019):

- а) материальные затраты;
- б) затраты на оплату труда;
- в) отчисления на социальные нужды;
- г) амортизация;
- д) прочие затраты.

В соответствии с п. 24 в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты:

- Прямые затраты, которые прямо относятся к производству конкретного вида продукции, работ.

Например: стоимость сырья и материалов, полуфабрикатов, заработная плата сотрудников основного производства, социальные выплаты, амортизация оборудования основного производства.

В рамках бухгалтерского учета такие затраты учитываются на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», сразу на основании первичных документов. Дт 20, 23, 29 Кт 02, 10, 23, 25, 26, 60, 69, 70 — учитываются прямые затраты, относимые к производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг.

- Косвенные затраты, которые формируют себестоимость нескольких видов продукции (работ, услуг). Например: коммунальные платежи, заработная плата вспомогательного персонала, административных работников, амортизация вспомогательного оборудования. Такие затраты распределяют между видами продукции (работами, услугами) пропорционально выбранной базе. Такие затраты учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в течении отчетного периода (месяца), и в конце периода счет закрывается на основные производственные счета.

Дт 25 Кт 02, 10, 23, 25, 26, 60, 69, 70 — учитываются косвенные затраты, относимые к производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг.

Перечень прямых и косвенных затрат, которые относятся на незавершенное производство, а также способ распределения косвенных затрат между конкретными видами продукции (работами, услугами) должны быть раскрыты в учетной политике организации.

Необходимо также отметить, что в соответствии с п. 18 ФСБУ 5/2019 в себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов.

То есть расходы, связанные с администрацией и управлением организацией (заработная плата труда аппарата управления, суммы страховых платежей, начисленная амортизация по основным средствам и нематериальным активам, которые приобретены для обслуживания административно-хозяйственного персонала, расходы на информационные, консультационные услуги, расходы на

материалы, используемые для управленческих нужд, представительские расходы и др.) мы не можем включать в стоимость незавершенного производства и готовой продукции (работ, услуг), а должны списать общей суммой в конце отчетного периода на финансовые результаты.

Такие затраты учитывают в течении периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы»: Дт 26 Кт 02, 10, 23, 25, 26, 60, 69, 70, 76.

В конце периода нужно сделать запись: Дт 90 «Продажи» Кт 26 «Общехозяйственные расходы».

Это является следствием отмены с 2021 года способа учета незавершенного производства по полной себестоимости.

Кроме того, в фактическую стоимость незавершенного производства (как и готовой продукции) не включаются (п. 26 ФСБУ 5/2019): затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брак). Типичные операции по внутреннему браку выглядят следующим образом (без установления виновного лица):

Дт 28 Кт 10, 70, 69, 25 и др. – стоимость материалов, зарплата работников с отчислениями, общепроизводственные расходы и другие затраты на исправление брака;

Дт 28 Кт 20 – списание брака из производства;

Однако, на сегодняшний день по данному вопросу, на какой счет относить затраты по браку, нет единого мнения. Предлагаются следующие варианты:

- использовать счет 90/2, с которым согласилось большинство специалистов, но многие не согласны, так как счет 90/2 называется «Себестоимость продаж», а брак, по сути, не является проданной продукцией;

- использовать счет 91/2 «Прочие расходы», однако и здесь есть место сомнениям, поскольку расходы на брак образованы при выпуске продукции, то есть в обычной деятельности.

Отметим, что в законодательстве нет четкого запрета на формирование любых вариантов записей по браку, также, как и по другим расходам (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев). В связи с чем, организация может руководствоваться действующим планом счетов и учитывать специфику конкретного производства и технологического процесса.

Однако на наш взгляд, сумму потерь сверх норм естественной убыли (или в полной сумме, если такие нормы не установлены) можно включить в прочие расходы (п. 44 ФСБУ 5/2019, п. п. 11, 13 ПБУ 10/99). И прочий расход надо признать в том периоде, в котором обнаружена порча, недостача запасов и брак. (пп. "б", "в" п. 41, пп. "б" п. 43 ФСБУ 5/2019).

В любом случае применение одного из предложенных вариантов должно быть зафиксировано в учетной политике. Полный перечень затрат и расходов, которые организации не имеют право включать в состав фактической себестоимости незавершенного производства и готовой продукции отражен в п. 26 ФСБУ 5/2019. Основные виды затрат и расходов нами сгруппированы в виде схемы, на рисунке 1.

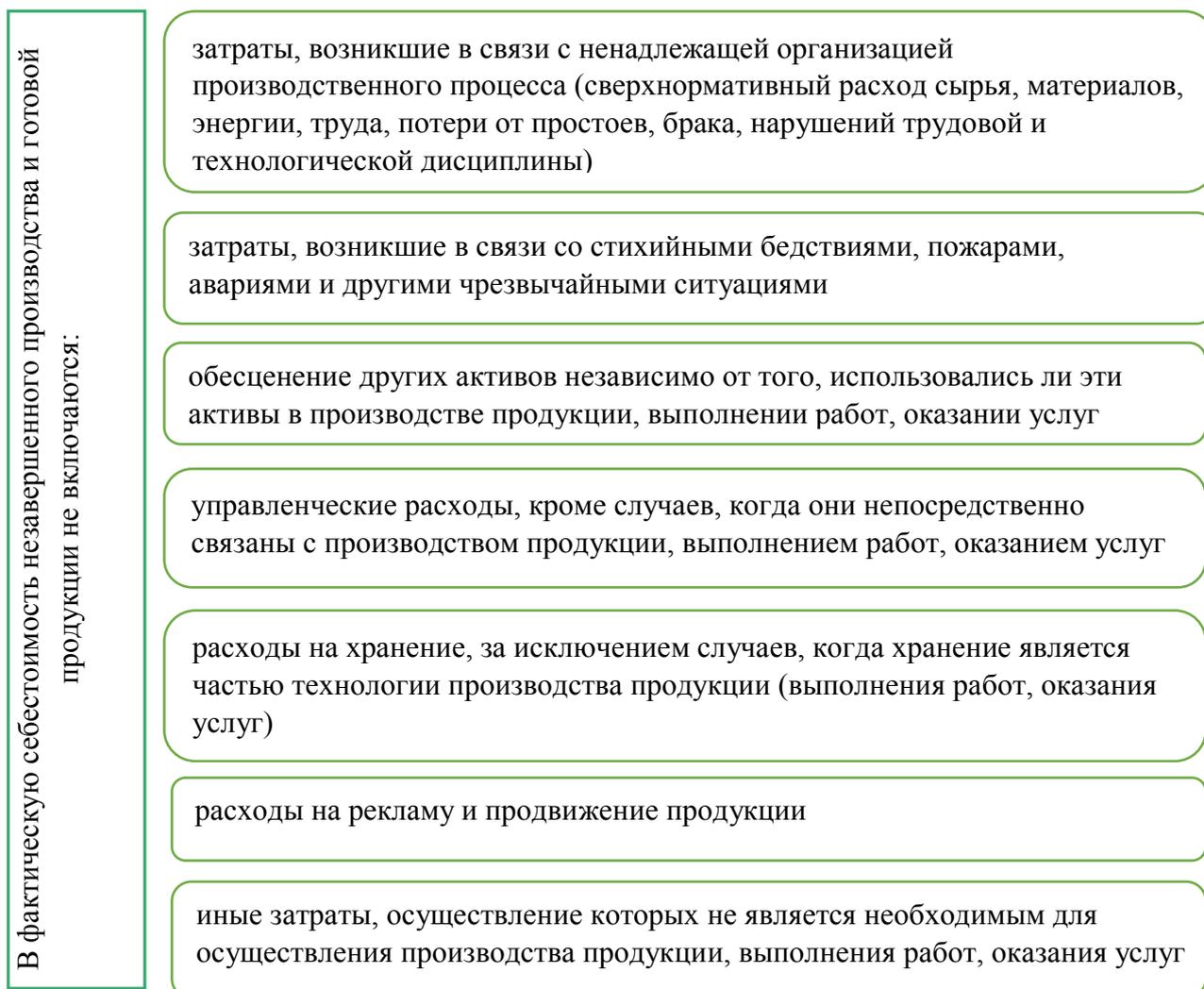


Рис. 1 - Затраты и расходы, не включаемые в состав фактической себестоимости незавершенного производства и готовой продукции

По новым правилам, введенным ФСБУ 5/2019, п.27 незавершенное производство и готовую продукцию допускается оценивать:

- по фактической себестоимости;
- по сумме прямых затрат;
- по сумме плановых (нормативных затрат).

1. По сумме фактических затрат. В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются прямые затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (п. 23 ФСБУ 5/2019), которые мы уже рассматривали выше.

К таким затратам относятся:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Кроме того, в фактическую себестоимость включаются и косвенные затраты.

2. По сумме прямых затрат (без учета косвенных затрат).

3. По сумме плановых (нормативных) затрат. Данный вариант предусматривает использование плановых (нормативных) затраты с последующим выявлением отклонений фактических затрат от нормативных.

Кроме того, стандарт ограничивает возможность использования данных вариантов по типам производств:

- Единичное производство. Такой тип производства характерен для выпуска одного или нескольких экземпляров продукта. Себестоимость продукции достаточно высокая, что связано с повышенным расходом материалов и необходимостью привлекать высококвалифицированных рабочих, способных выполнять несколько различных операций.

- Массовое и серийное производство. Серийный выпуск товара позволяет стандартизировать технологические процессы, использовать узкоспециализированное оборудование и работников средней квалификации. Все это сокращает время на изготовление товара и уменьшает его стоимость. При этом становится значительно проще контролировать как рабочий процесс, так и качество выпускаемого товара.

Массовое производство – это выпуск больших объемов однотипной продукции в течение длительного времени. Все технологические процессы на таких предприятиях жестко регламентированы, что вызывает многочисленные трудности и затраты при необходимости перестройки или внесения изменений.

От типа производства напрямую зависят способы управления предприятием, условия труда сотрудников, структура предприятия и используемые технологии.

Нами выделены варианты оценок незавершенного производства и готовой продукции и их возможное отражение в учете, в зависимости от возможности их использования по типам производств в соответствии с ФСБУ 5/2019 и представлены в таблице 1.

Таблица 1- Варианты оценок незавершенного производства и готовой продукции

Виды производств	Единичное производство	Массовое и серийное производство	Возможная корреспонденция счетов по учету затрат и выпуску продукции	
			Учет затрат	Выпуск продукции
Варианты оценок незавершенного производства и готовой продукции	По фактически произведенным затратам		Дт 20 Кт 10,70,69,02,25 и др.	Дт 43 Кт 20
		По сумме прямых затрат (без учета косвенных затрат)	Дт 20 Кт 10,70,69,02 и др.	Дт 43 Кт 20
	По сумме плановых (нормативных затрат)			
		Без использования счета 40 «Выпуск продукции»	Дт 20 Кт 10,70,69,02,25 и др.	Дт 43 Кт 20
		С использованием счета 40 «Выпуск продукции»	Дт 20 Кт 10,70,69,02,25 и др.	По нормативным затратам Дт 43 Кт 20 По фактическим затратам Дт 40 Кт 20

С 2021 года нельзя рассчитывать стоимость незавершенного производства и готовой продукции: только по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов; полной себестоимости.

Таким образом, в настоящее время ФСБУ 5/2019 «Запасы» является единым документом для обращения по вопросам ведения учета запасов для коммерческих предприятий различных форм собственности. Имеет важные

нововведения для развития учета запасов, близким к МСФО. Самое главное для оптимального развития деятельности, организациям необходимо определиться с построением учета запасов исходя из принципа рациональности и существенности и выбрать наиболее подходящие варианты учета незавершенного производства и готовой продукции, как в рамках бухгалтерского, так и налогового учета.

Библиографический список

1. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 26.03.2007) «Об утверждении положения по ведению бухучета и бухгалтерской отчетности в РФ» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 № 1598). [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/61608.html/> (дата обращения: 05.02.2021)
2. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (вместе с "ФСБУ 5/2019...") (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837). [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/61608.html/> (дата обращения: 05.02.2021)
3. Информационное сообщение Минфина России от 10.04.2020 N ИС-учет-27 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии" [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/61608.html/> КонсультантПлюс, 1992-2021. (дата обращения: 05.02.2021)
4. Белова Е.Б. Запасы – 2021: оцените свою готовность применять новый стандарт [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL: <https://buhexpert8.ru/promo/promo-zakon/zapasy-2021-otsenite-svoyu-gotovnost-primenyat-novyj-standart.html> (дата обращения: 05.02.2021).
5. Долгова, Ю. В. Сравнительный анализ ПБУ 5/01 и МСФО № 2 по учету материально-производственных запасов – М., 2016 – с. 188-191.
6. Рожнова О. В., Слепаков С.М. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие для вузов. - М.: Экзамен; Издание 2-е, перераб. и доп., 2018. - 256 с.

7. Предеус, Н. В., Н. И. Ермакова, М. В. Маградзе. Проблемы признания запасов в соответствии с МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». 2016. - с. 568-572.
8. Петров А.С. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: что нового в бухгалтерском учете. 2020. – с.9
9. Сергей Верещагин, независимый эксперт по методологии бухгалтерского учета и налогообложения. Учет запасов по ФСБУ 5/2019. [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/509990/> (дата обращения: 05.02.2021).
10. Шестакова, О. И. Актуальные вопросы учета реализации готовой продукции /О. И. Шестакова // Молодой ученый. - 2020. — С. 457-459. [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL: <https://moluch.ru/archive/313/71271/> (дата обращения: 05.02.2021).

Оригинальность 78%