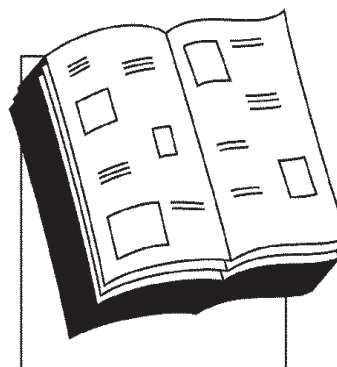


ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



О. А. ОБУХОВА

НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИ ФОРМИРОВАНИИ КРАТКОСРОЧНЫХ АКТИВОВ ПРОМЫШЛЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

В статье приводится обзор нормативных актов Республики Беларусь по формированию незавершенного производства как слагаемого краткосрочных активов. В настоящее время отсутствует научно обоснованное определение термина «незавершенное производство», а также не установлены критерии, по которым можно четко разграничить готовую продукцию, незавершенное производство и полуфабрикаты. В случае неиспользования данного актива в течение двенадцати месяцев его предложено включать в состав долгосрочных активов.

Ключевые слова: незавершенное производство; краткосрочные активы; запасы; затраты.

УДК 657:658.51(476)

В настоящее время в условиях формирования рыночной экономики в Республике Беларусь, а также необходимости расширения внешнеэкономических связей и привлечения зарубежных инвесторов значительно возросла потребность организаций в получении полной и систематизированной информации не только о величине затрат на производство продукции, но и о достоверности отражения в учете показателей, характеризующих производство продукции, не прошедшей полный цикл производства. В учетно-аналитической практике промышленных организаций отсутствуют нормативные правовые акты по оценке и учету незавершенного производства [1–6].

Актуальность исследования формирования незавершенного производства обусловлена значительным его удельным весом в краткосрочных активах. Размеры незавершенного производства зависят от длительности производственного цикла, объема затрат на производство продукции и характера их нарастания. В последние годы прослеживается устойчивая тенденция к увеличению незавершенного производства в составе краткосрочных активов ор-

Олеся Александровна ОБУХОВА (lesianka@yandex.ru), аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

ганизаций промышленности Республики Беларусь. По данным проведенного исследования в отдельных организациях сельхозмашиностроения, автомобилестроения удельный вес незавершенного производства в краткосрочных активах в 2014—2015 гг. составил в среднем 10—15 %.

В настоящее время в нормативных актах Республики Беларусь по бухгалтерскому учету краткосрочных активов отсутствует научно обоснованное определение термина «незавершенное производство», а также не установлены критерии, по которым можно четко разграничить готовую продукцию, незавершенное производство и полуфабрикаты. Несмотря на это термин «незавершенное производство» встречается в нормативных правовых актах по бухгалтерскому и налоговому учету [1—3; 5]. Такой подход осложняет практику оценки и учета незавершенного производства и ведет к неясности и нечеткости, что в свою очередь порождает разногласия в толковании данного понятия. Согласно ст. 23 Закона Республики Беларусь от 10 января 2000 г. № 361-З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» (в ред. Закона Республики Беларусь от 02.07.2009 г. № 31-З) «термины и понятия, используемые в тексте нормативного правового акта, должны быть понятными и однозначными» [7].

Вместе с тем, изучив нормативные акты по формированию краткосрочных активов, включающих незавершенное производство, можно отметить, что единственным документом, в котором оговаривается, какую продукцию необходимо включать в состав незавершенного производства, являются Указания по заполнению формы государственной статистической отчетности 4-у «Отчет о видах экономической деятельности организации» (утв. постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь от 30.11.2015 г. № 197, в редакции Белстата от 28.04.2016 г. № 25) (далее — Указания № 197) [8]. В соответствии с абзацем 2 п. 40 Указаний № 197 «в состав незавершенного промышленного производства входят:

остатки продукции в цехах, не прошедшей всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, или законченной обработкой, но не принятой отделом технического контроля;

продукция, принятая отделом технического контроля, но не сданная на склад готовой продукции;

продукция, забракованная отделом технического контроля, подлежащая исправлению в следующем отчетном периоде;

остатки сырья, материалов и полуфабрикатов, находящихся в аппаратах в процессе производства и цеховых кладовых, в той или иной степени подвергшихся обработке» [8].

Верно исключение из состава незавершенного производства не подвергавшихся процессу обработки сырья, материалов и полуфабрикатов, относящихся на данном этапе все еще к запасам, а также не поддающихся исправлению бракованных изделий и полуфабрикатов [8].

Спорным является включение в незавершенное производство «продукции, забракованной отделом технического контроля, подлежащей исправлению в следующем отчетном периоде», т. е. исправимого брака [8]. По своей сути данная продукция уже полностью завершена, однако по качественным или техническим характеристикам не соответствует установленным стандартам. С одной стороны, такая продукция не может быть признана готовой, так как она не может выполнять главную функцию — удовлетворять потребности потребителя. С другой стороны, пройдя все стадии производственного процесса, продукция, не принятая отделом технического контроля, уже не является незавершенной. Для доведения ее до состояния, соответствующего всем установленным требованиям, необходимо понести дополнительные за-

траты. Таким образом, к уже понесенным ранее затратам на производство, затратам на проведение испытаний и экспертиз по качеству в процессе повторного прохождения стадий производства добавляются затраты на исправление, которые не всегда соответствуют первоначально установленным нормам, а также затраты на повторное обследование отделом контроля. При исправлении брака неизбежны технологические потери при раскрое, использовании оборудования, при хранении и перемещении, что ведет к уменьшению выхода готовой продукции.

Все перечисленное выше по своей экономической сути является непроизводительными расходами организации. Отличительная особенность расходов такого характера — их нерациональный, нецелесообразный характер, а также возникновение в связи с бесхозяйственностью, безответственностью, неэффективной системой управления производством. В результате организация не только сталкивается с дополнительными расходами, но и получает меньшее количество исходной готовой продукции с большой долей риска.

Исходя из изложенного продукция, забракованная отделом технического контроля, подлежащая исправлению в следующем отчетном периоде, требует отдельного наблюдения и отражения в управленческой, бухгалтерской и статистической отчетности организаций, являясь самостоятельным объектом учета.

В соответствии с Указаниями № 197 в состав незавершенного производства организации должны включать «продукцию, принятую отделом технического контроля, но не сданную на склад готовой продукции» [8]. В данном случае продукция является завершенной на 100 %, соответствует качественным и техническим характеристикам. Однако она остается между этапом производства и этапом реализации, тем самым искажая объем выпущенной продукции в отчетном периоде.

Изложенные недостатки в формировании незавершенного производства как объекта бухгалтерского учета обусловлены отсутствием в нормативных документах Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности определения понятия «незавершенное производство» и его экономической сущности. Незавершенное производство как объект бухгалтерского учета не определено в Инструкции о порядке применения типового плана счетов (утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06. 2011 г. № 50, в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06. 2014 г. № 46) [1] (далее — Инструкция № 50) и в Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь (утв. приказом Министерства промышленности от 05.06. 2015 г. № 273) [2].

В действовавших до 04.06 2015 г. Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь, утвержденных приказом Министерства промышленности от 01.04.2004 г. № 250, был приведен конкретный перечень продукции, которая относилась к незавершенному основному производству, — это «продукция, не прошедшая всех стадий обработки по технологическому процессу: детали собственного изготовления, законченные и не законченные обработкой; детали покупные и полуфабрикаты, прошедшие обработку на соответствующих технологических операциях; узлы, находящиеся на различных стадиях сборки; изделия, сборка которых еще не закончена, и изделия полностью законченные, принятые контрольным аппаратом и упакованные, но по каким-либо причинам не сданные на склады готовой продукции до 24 часов

последнего месяца при односменной и двухсменной работе предприятия. При трехсменной работе предприятия — до 8 часов утра первого числа месяца, следующего за отчетным» [9]. Следует отметить, что приведенное определение характеризовало незавершенное производство лишь как изделия (полуфабрикаты), не прошедшие обработку и не отвечающие предъявляемым к ним требованиям, обладая такими же недостатками, как и в Указаниях № 197.

В Инструкции по бухгалтерскому учету запасов (утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11. 2010 г. № 133, в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04. 2012 г. № 26) [3] (далее — Инструкция № 133) незавершенное производство наряду с другими активами относится к запасам, однако его определение и порядок формирования отсутствуют. Так, к запасам относятся:

сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горючесмазочные материалы, запасные части, тара;

инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления;

животные на выращивании и откорме;

незавершенное производство;

готовая продукция;

товары» [3].

Под запасами понимаются «активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации» [3]. Определение понятия «незавершенное производство» и порядок его формирования отсутствует в Инструкции № 133.

Исходя из этого можно сделать вывод, что незавершенное производство подпадает под категорию «Запасы», являясь активом организации, находящимся в процессе производства. Обращаясь к определению актива, сформулированному в действующем Законе Республики Беларусь от 12.07. 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности», где под активом понимается «имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод» [4], можно отметить, что такое толкование незавершенного производства промышленных организаций не в полной мере отражает его экономическую сущность.

Во-первых, согласно кругообороту средств промышленной организации, происходит трансформация первоначальных ресурсов (запасов) через незавершенное производство в продукцию, обладающую новыми свойствами и характеристиками (готовую продукцию). Следовательно, незавершенное производство как промежуточная стадия преобразования ресурсов не является качественно новым «имуществом, возникшим в организации».

Во-вторых, в процессе производства достаточно тяжело определить, будет ли организация иметь «экономическую выгоду» в будущем от еще не завершенной продукции. Так, к продукции, не приносящей организации выгоды, можно отнести продукцию от аннулированных заказов, забракованные изделия. Таким образом, незавершенное производство не соответствует критериям отнесения его к категории «Запасы», в отличие от сырья, топлива и дру-

гих материалов, которые организация в случае неиспользования в процессе производства может реализовать.

В соответствии с Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности (утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10. 2011 г. № 111) информация об остатках запасов представляется в разделе II «Краткосрочные активы» бухгалтерского баланса [5]. Их общая сумма показывается по стр. 210 «Запасы». К группе запасов, находящихся в процессе производства, можно отнести активы, отражаемые по стр. 213 «Незавершенное производство» и 212 «Животные на выращивании и откорме». Отсюда можно сделать вывод, что промышленные организации должны относить в категорию незавершенного производства только ту незаконченную производством и не принятую ОТК продукцию, которая с большой долей вероятности будет завершена в ближайшее время (в течение двенадцати месяцев). Исходя из экономического содержания краткосрочных активов, при неиспользовании незавершенного производства в течение этого периода статья «Незавершенное производство» должна отражаться не в разделе II «Краткосрочные активы» бухгалтерского баланса, а в «Долгосрочных активах».

Обращаясь к Инструкции № 50, в которой незавершенное производство упоминается в гл. 4 «Затраты на производство», можно отметить другой подход к его экономической сущности. В соответствии с Инструкцией № 50 «сальдо по счету 20 «Основное производство» на конец отчетного периода показывает стоимость незавершенного производства» [1]. Это же относится и к другим счетам раздела III «Затраты на производство». Так, стоимость незавершенного производства отражает сальдо счетов 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Вместе с тем в статистической отчетности о затратах на производство и реализацию продукции, работ, услуг (форма 4-ф (затраты) (утв. постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь от 29.09. 2015 г. № 123) [6] затраты на незавершенное производство включены в состав затрат на производство по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности, прочие затраты. При этом в форме 4-ф (затраты) отсутствует выделение затрат, оставшихся в незавершенном производстве в разрезе этих элементов.

В международной практике к учету всех активов организации, входящих в состав материальных запасов, применяется единый подход, что ввиду различий в их экономической сущности, специфических особенностей, положения в обороте средств организаций является не совсем оправданным. Так, в МСФО не приводится определения незавершенного производства как специфического объекта бухгалтерского учета. В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» данный актив включен в состав запасов организации и причисляется к активам, находящимся в процессе производства для продажи:

«Запасы — активы:

- (a) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- (b) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
- (c) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг» [10].

Таким образом, внедрение в практику промышленных организаций Республики Беларусь международных стандартов финансовой отчетности не решило вопрос идентификации «незавершенного производства» и его оценки.

При таком подходе к пониманию экономической сущности незавершенного производства промышленных организаций необходимо:

во-первых, выделить незавершенное производство как самостоятельный специфический объект бухгалтерского учета;

во-вторых, рассматривать незавершенное производство как объект краткосрочных активов только при условии его способности приносить организации в будущем экономическую выгоду;

в-третьих, в случае неиспользования незавершенного производства в течение двенадцати месяцев этот актив трансформируется в долгосрочный и должен учитываться в составе долгосрочных активов.

Исходя из изложенного можно сформулировать определение понятия «незавершенное производство» как объекта бухгалтерского учета.

Незавершенное производство — это затраты, необходимые для производства продукции, которые формируют краткосрочный актив, используемый в течение двенадцати месяцев и оказывающий влияние на себестоимость готовой продукции в будущем периоде, способный приносить экономическую выгоду организации. В случае неиспользования данного актива в течение двенадцати месяцев его необходимо включать в состав долгосрочных активов.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и его отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

2. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь [Электронный ресурс] : приказ М-ва промышленности Респ. Беларусь, 5 июня 2015 г., № 273 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

3. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 нояб. 2010 г., № 133 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

4. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З : с изм. и доп. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

5. Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 111 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

6. Об утверждении формы государственной статистической отчетности 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг)» и указаний по ее заполнению [Электронный ресурс] : утв. постановлением Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 3 авг. 2016 г., № 93 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

7. О нормативных правовых актах Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 10 янв. 2000 г., № 361-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 02.07. 2009 г. № 31-З // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

8. Об утверждении формы государственной статистической отчетности 4-у «Отчет о видах экономической деятельности организации» и указаний по ее заполнению [Электронный ресурс] : утв. постановлением Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 30 нояб. 2015 г., № 197 : в ред. постановления Нац. стат. ком. от 28.04. 2016 г. № 25 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

9. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Ми-

нистерства промышленности Республики Беларусь [Электронный ресурс] : приказ М-ва промышленности Респ. Беларусь, 1 апр. 2004 г., № 250 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 Запасы [Электронный ресурс] // Сайт Совета по МСФО. — Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/IAS2/>. — Дата доступа: 02.12. 2016.

OLESYA ABUKHOVA

**WORK IN PROGRESS AS OBJECT
OF ACCOUNTING IN RECOGNITION
OF MANUFACTURER'S SHORT-TERM ASSETS**

Author affiliation. *Olesya ABUKHOVA (lesianka@yandex.ru), Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus).*

Abstract. The article reviews regulatory acts of the Republic of Belarus concerning the recognition of work in process as a part of short-term assets. Currently there is no scientifically grounded definition of the term “work in progress”; there are no established criteria that clearly distinguish finished products, work in progress, and semi-finished products. In case of non-use of the asset within twelve months period it is suggested that it should be included in non-current assets.

Keywords: work in progress; short-term assets; inventory; costs.

UDC 657:658.51(476)

*Статья поступила
в редакцию 08.12. 2016 г.*

**ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ЦЕНТР БГЭУ
представляет**

Макроэкономика : учеб. пособие / В. А. Воробьев, А. М. Филиппов, Л. Н. Новикова [и др.] ; под ред. В. А. Воробьева, А. М. Филиппова. — Минск : БГЭУ, 2017. — 227 с.

Рассматриваются теоретические основы функционирования национальной экономики на макроуровне. Систематически изложены основные макроэкономические теории и модели, анализируются инструменты и механизмы осуществления бюджетно-налоговой и денежно-кредитной политики. Отражены особенности белорусской экономической модели.

Адресовано студентам экономических специальностей вузов, а также преподавателям теоретических экономических дисциплин и всем желающим понять механизмы решения основных макроэкономических проблем.