

Обухова О.А.

Белорусский государственный экономический университет

Минск, Республика Беларусь

e-mail: lesianka@yandex.ru

НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО КАК СТАТЬЯ В КРАТКОСРОЧНЫХ АКТИВАХ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

В статье приводится критический обзор нормативных актов Республики Беларусь по формированию незавершенного производства как слагаемого краткосрочных активов. Исследование показало, что 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.

Ключевые слова: незавершенное производство; краткосрочные активы; долгосрочные активы; запасы, затраты; бухгалтерский учет; бухгалтерская отчетность; статистическая отчетность.

Abukhova O,
Belarus State Economic University,
Minsk, Republic of Belarus

WORK IN PROCESS AS AN ARTICLE IN THE SHORT-TERM ASSETS OF THE BALANCE

The article gives critical review of regulatory acts of the Republic of Belarus that contain rules on the formation of a work in progress as a part of short-term assets.

The research has shown that currently there is no scientifically grounded definition of a term «work in process»; there are no established criteria that clearly distinguish ready products, work in process, semi-finished products.

Key words: work in progress; short-term assets; long-term assets; resources; costs; accounting; accounting reports; statistical reports.

Актуальность исследования формирования незавершенного производства обусловлена значительным его удельным весом в краткосрочных активах и в затратах на производство. Интегрирование промышленных организаций Республики Беларусь в Международное экономическое пространство требует развития в бухгалтерском учете и финансовой отчетности единых методологических принципов формирования показателей отчетности, в т.ч. незавершенного производства.

Внедрение в практику промышленных организаций Республики Беларусь международных стандартов финансовой отчетности не решило вопрос идентификации «незавершенного производства» и его оценки. 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, находящиеся в процессе производства для продажи.

В нормативно-правовых актах Республики Беларусь бухгалтерскому учету отсутствует какое-либо определение понятия «незавершенное производство» и методика его оценки как слагаемого краткосрочных активов, так и затрат в себестоимости производимой продукции.

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 30.04. 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 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, являясь активом организации, находящимся в процессе производства, однако, его определение и порядок формирования отсутствует.

Структура запасов в соответствии с Инструкцией №133 представлена на рисунке 1.

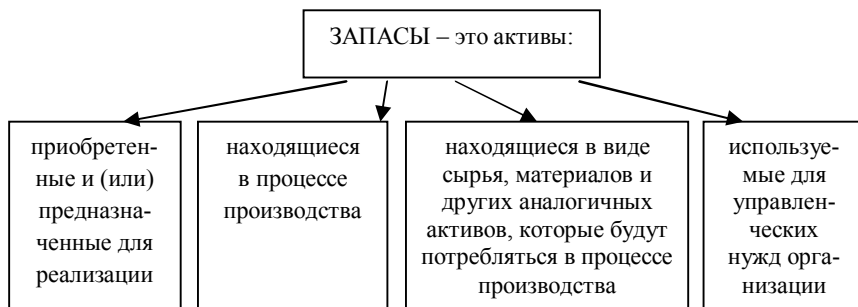


Рисунок 1. – Структура запасов в соответствии с Инструкцией №133

Такой подход к незавершенному производству 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 представляет собой промежуточную стадию преобразования ресурсов на этапе производства.

Во-вторых, главной причиной появления незавершенного производства считается временной фактор, т.е. в процессе деятельности организации происходит несовпадение завершения процессов производства с отчетным периодом. При искусственном прерывании процесса производства будет получена продукция, которая не относится ни к готовой продукции, ни к полуфабрикатам, ни к материалам. При этом организация столкнется с невозможностью классификации выходящей продукции на промежуточном этапе производства продукции.

В-третьих, незавершенную продукцию в большинстве случаев нельзя будет отдать в переработку вторично, использовать в дальнейшем производстве в качестве исходного материала, реализовать на сторону, т.к. она имеет приобретенные специфические свойства. Ограничена возможность использования в другом технологиче-

ском процессе организаций за исключением той, которая уже начала переработку, что связано с дополнительными рисками.

В этом и заключается отличительная особенность незавершенного производства от всех краткосрочных активов, относящихся к категории запасов: полуфабрикатов собственного производства, материалов, готовой продукции.

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 [4]. Общая их сумма показывается по строке 210 «Запасы». 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 12 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 главе 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) [5], затраты в незавершенное производство включены в состав затрат на производство по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, в отчисления на социальные нужды, амортизацию основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности, прочие затраты. При этом в форме 4-ф (затраты) от-

сутствует выделение затрат, оставшихся в незавершенном производстве, в разрезе этих элементов.

Изучив нормативные акты по формированию краткосрочных активов, включающих незавершенное производство, можно отметить, что единственным документом, в котором уточнено 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) [6]. (далее – Указания № 197). В соответствии с абзацем 2 пункта 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» [6].

Спорным является включение в незавершенное производство «продукции, забракованной отделом технического контроля, подлежащей исправлению в следующем отчетном периоде», т.е. исправимого брака [6]. 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, т.к. она не может выполнять главную функцию – удовлетворение потребностей 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 затраты. Таким образом, к уже понесенным ранее затратам на производство, затратам на проведение испытаний и экспертиз по качеству, в процессе прохождения повторно 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, потери при хранении и перемещении, что ведет к уменьшению выхода готовой продукции.

Исходя из вышеизложенного, 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» [6]. В данном случае продукция является завершенной на 100 %, соответствующей качественным и техническим характеристикам. Однако она остается между этапом производства и этапом реализации, тем самым искажая объем выпущенной продукции в отчетном периоде.

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 12 месяцев этот актив трансформируется в долгосрочный и должен учитываться в составе долгосрочных активов.

Исходя из вышеизложенного можно сформулировать следующее определение понятия «незавершенное производство»:

Незавершенное производство – это затраты, необходимые для производства продукции, которые формируют краткосрочный актив, используемый в течение 12 месяцев и оказывающий влияние на себестоимость готовой продукции в будущем периоде, способный приносить экономическую выгоду организации. В случае неиспользования данного актива в течение 12 месяцев его необходимо включать в состав долгосрочных активов.

Список использованных источников:

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 их 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, 05.06 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. 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.

5. 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, 03 авг. 2016 г., № 93 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

6. 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.

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