

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

ОЛЕСЯ ОБУХОВА,

магистр экономических наук, аспирант БГЭУ

Актуальность исследования синтетического учета незавершенного производства обусловлена двойственной природой его экономической сущности. С одной стороны, как затрат, оказывающих влияние на формирование себестоимости готовой продукции, с другой – как активов промышленной организации. Проведенное исследование учетно-аналитической практики незавершенного производства промышленных организаций Беларуси позволило выявить отсутствие преемственности формирования незавершенного производства в аналитическом и в синтетическом учете. Такая ситуация требует ежемесячных инвентаризаций незавершенного производства в местах его образования и перехода от количественного выражения к стоимостному для отражения в системе бухгалтерских счетов.

Исходя из экономической сущности, незавершенным производством являются затраты, необходимые в будущем периоде для завершения производства продукции, формирующие краткосрочный актив, используемый в течение 12 месяцев и приносящий экономическую выгоду организации. В случае неиспользования данного актива в течение 12 месяцев его рекомендовано включать в состав долгосрочных активов.

Согласно постановлению Министерства финансов Беларуси от 29 июня 2011 года № 50 затраты отражаются на счетах, объединенных в III раздел «Затраты на производство» [1]. Сче-

та 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и другие счета раздела «предназначены для обобщения информации о затратах по текущей деятельности организации, кроме расходов на реализацию» [1].

В соответствии с нормативными правовыми актами и теорией бухгалтерского учета, эти счета являются калькуляционными и должны отражать информацию о незавершенном производстве только с точки зрения ранее произведенных затрат в расходах на весь выпуск готовой продукции, что в настоящее время не выполняется.

Соглашаясь с М.И. Кутером в том, что затраты организации «...могут быть отнесены в активы или списаны в расходы отчетного периода...», необходимо отметить, что при действующей методике учета такая закономерность не соблюдается [3, с. 200].

В настоящее время стоимость незавершенного производства определяется расчетным путем как сальдо калькуляционных счетов 20, 23, 29. При существующей методике бухгалтерского учета незавершенного производства его остаток ежемесячно переносится с конца периода на начало следующего в полной сумме без учета движения краткосрочного актива. На одном и том же сче-

В статье исследуется состояние и основные направления развития синтетического учета незавершенного производства при формировании затрат и себестоимости готовой продукции промышленных организаций. Излагается методика отражения незавершенного производства в системе бухгалтерских счетов, основанная на его экономической сущности, с использованием рекомендованного специального счета «незавершенное производство».

The article explores the state and the main directions of the development of synthetic accounting for work in progress in the prime cost of finished products of industrial organizations formation. The methodology of reflecting the work in process in the system of accounts, based on its economic essence, is described using the recommended special account «work in process».

те 20 «Основное производство» учитываются несоизмеримые по величине затраты как на весь выпуск продукции в данном периоде, так и затраты, оставшиеся в незавершенном производстве за весь период времени производства продукции.

Исходя из экономической сущности незавершенного производства и предложенного М.И. Кутером разделения затрат, можно утверждать, что незавершенное производство должно отражаться в системе бухгалтерских счетов как краткосрочный актив, образовавшийся в процессе выпуска продукции, на отдельном синтетическом счете 19 «Незавершенное производство». В соответствии со структурой действующего Типового плана счетов, данный счет будет относиться к разделу II «Производственные запасы».

Участие ранее произведенных затрат, накопленных первоначально на счете 19 «Незавершенное производство», в затратах на весь выпуск продукции (счет 20 «Основное производство») происходит с учетом степени ее готовности. Проверка на завершенность партий каждого вида продукции, находящейся в процессе производства, проводится ежемесячно.

Исходя из предложенной формулы, при достижении значения коэффициента степени готовности, равного 1, накопленные фактические прямые переменные материальные затраты (ППМЗ) в полной сумме участвуют в затратах на выпуск продукции отчетного периода. При значении коэффициента степени готовности менее 1, бухгалтерская запись на сумму фактических прямых переменных затрат не составляется, и она в полном размере остается в синтетическом учете на соответствующих субсчетах к счету 19 «Незавершенное произ-

водство» как произведенные затраты, необходимые для завершения выпуска продукции в будущем периоде.

$$K \text{ ст. г. нараст. ит. } i = \frac{\text{ППМЗ норм. нараст. итогом } i}{n \times \text{ППМЗ пл. ед. } i}$$

где: К – коэффициент степени готовности *i*-го вида продукции (партии) нарастающим итогом;

ППМЗ норм. нарастающим итогом *i* – фактическая величина нормируемых прямых переменных материальных затрат на производство *i*-го вида продукции (партии) в пересчете на плановые цены материалов, нарастающим итогом с начала производства, руб.;

ППМЗ пл. ед. *i* – планируемые прямые переменные материальные затраты согласно плановой калькуляции единицы изделия *i*-го вида (партии) готовой продукции, руб.;

n – планируемый выпуск готовой продукции *i*-го вида, шт.

Коэффициент степени готовности продукции (партии) опре-

деленного вида (*i*-го вида продукции) показывает фактическую величину нормируемых прямых переменных материальных затрат в пересчете на плановые цены (нарастающим итогом) во всей величине планируемых прямых переменных материальных затрат на выпуск определенного вида готовой продукции.

В связи с прохождением материалами стадий производственного процесса, необходимо выделять и оценивать незавершенное производство на каждом этапе технологического маршрута. Основное производство на подготовительной, обрабатывающей и сборочной стадиях отличается фактической стоимостью израсходованных материалов, а, следовательно, коэффициентом степени готовности продукции.

Корреспонденция счетов по отражению в учете незавершенного производства с применением рекомендуемой методики представлена в виде таблицы.

Для **подготовительной стадии** основного производства (вклю-

КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ПО ОТРАЖЕНИЮ В СИНТЕТИЧЕСКОМ УЧЕТЕ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА НА КОНЕЦ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА

Хозяйственная операция	Бухгалтерская запись	
	дебет	кредит
А	1	2
1. Незавершенное производство на начало отчетного периода	Сальдо 19	
2. Незавершенное производство основного производства в течение отчетного периода:	19/1	10
2.1. цехов подготовительной стадии основного производства	19/1.1	10
2.2 цехов обрабатывающей стадии основного производства	19/1.2	19/1.1 10
2.3 цехов сборочной стадии основного производства	19/1.3	19/1.2 10
3. Незавершенное производство цехов вспомогательного производства в течение отчетного периода	19/2	10
4. Незавершенное производство цехов обслуживающих производств и хозяйств в течение отчетного периода	19/3	10
5. Незавершенное производство на конец отчетного периода	Сальдо 19	
6. Участие незавершенного производства, как ранее произведенных затрат, в затратах на выпуск продукции отчетного периода при коэффициенте степени готовности 100%:		
6.1. основного производства	20	19/1
6.2. вспомогательного производства	23	19/2
6.3. обслуживающих производств и хозяйств	29	19/3
7. Списан выявленный брак в незавершенном производстве в отчетном периоде	28	19

чает литейные, кузничные, пресовые, заготовительные цехи и прочие) характерно наличие незавершенного производства в виде нераскroенного металла, металлопласта, формовочных смесей и других материалов, которые уже начаты обработкой и не относятся к материалам, но еще не являются выпуском (полуфабрикатом), а также незавершенного производства в виде деталей, снятых с первой стадии производственного процесса (штамповок, формовок, раскроя и других).

В соответствии с предлагаемой методикой бухгалтерского учета, при использовании *бесполуфабрикатного* варианта сводного учета затрат все незавершенное производство данной стадии отражается на субсчете 19/1.1 «Незавершенное производство в цехах подготовительной стадии основного производства».

При использовании *полуфабрикатного* метода сводного учета затрат выпуск данной стадии будет отражаться на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства», а на субсчете 19/1.1 «Незавершенное производство в цехах подготовительной стадии основного производства» будет аккумулироваться стоимость недоделанных полуфабрикатов и материалов, начатых обработкой.

Обрабатывающая стадия организаций промышленности отличается небольшим удельным весом добавленных материалов и покупных полуфабрикатов, а ее незавершенное производство в

основном состоит из:

- незавершенного производства подготовительной стадии, переданного для последующей обработки в цехи обрабатывающей стадии на основании маршрутных листов, накладных на внутреннее перемещение и других первичных бухгалтерских документов, но не завершенных на этой стадии;

- незавершенного производства обрабатывающей стадии, которое для цехов является выпуском деталей, прошедших все этапы обработки данной стадии, а для организации в целом – незавершенным производством.

Стоимость незавершенного производства обрабатывающей стадии будет отражаться на субсчете 19/1.2 «Незавершенное производство в цехах обрабатывающей стадии основного производства».

В свою очередь, **сборочная стадия** основного производства имеет отличительные особенности отражения незавершенного производства. Так, незавершенное производство этой стадии состоит из деталей, законченных обработкой на всех этапах производственного процесса, а также собственного незавершенного производства в виде сборочных узлов и комплектов, в которые входят детали собственного производства и покупные полуфабрикаты. Незавершенное производство цехов сборочной стадии фиксируется на субсчете 19/1.3 «Незавершенное производство в цехах сборочной ста-

дии основного производства».

Стоимость незавершенного производства вспомогательных и обслуживающих цехов отражается по такому же принципу на субсчетах 19/2 «Незавершенное производство в цехах вспомогательных производств» и 19/3 «Незавершенное производство в цехах обслуживающих производств и хозяйств».

По окончании месяца при отражении хозяйственных операций с использованием рекомендованного синтетического счета 19 «Незавершенное производство», согласно разработанной методике, счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» не будут иметь сальдо.

Такой подход будет соответствовать экономической сущности незавершенного производства. Отражение на специальном счете «незавершенное производство» информации о нем как о краткосрочном активе, сформированном величиной затрат, необходимых в будущем периоде для завершения выпуска продукции, в полной мере отвечает рекомендациям международных стандартов финансовой отчетности. Применение изложенной методики устранил ежемесячный трудоемкий пересчет незавершенного производства в целом по промышленной организации, что приведет к упрощению его бухгалтерского учета и возможности автоматизации данного вида работ.

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]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.06.2014 г., № 46 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Медведев, М.Ю. План счетов бухгалтерского учета. Постатейные комментарии / М.Ю. Медведев. – М.: Рид Групп, 2012. – 416 с.
3. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М.И. Кутер [и др.]; под общ. ред. проф. М.И. Кутера. – Минск: Новое знание, 2016. – 679 с.
4. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.