



Ирина НАЗАРБАЕВА, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения

ОТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА ДО ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ: УЧЕТНЫЕ НЮАНСЫ

В консультации выясним:

- почему учет незавершенного производства (далее – НЗП) считают одним из самых сложных участков бухгалтерского учета;
- когда НЗП превращается в готовую продукцию (далее – ГП);
- с помощью каких методов на практике определяют стоимость НЗП и ГП и какова при этом роль плановых (нормативных) показателей;
- не противоречит ли применение разных методов оценки НЗП и ГП требованиям стандартов бухучета.

Готовая продукция = завершенное производство?

Для многих предприятий изготовление продукции является основной целью, а ее реализация – источником получения прибыли. Но ГП – это результат сложного процесса, который называют производством. Производство длится до тех пор, пока не появится ГП, а это значит, что оно всегда является незавершенным, а понятие «производство» и «незавершенное производство» – тождественны по сути.

Впрочем, отличие в применении этих понятий все же есть, ведь **производством обычно называют сам процесс, а НЗП – объект бухучета**. К тому же ГП – это немного больше, чем просто завершенное производство. Есть ряд формальностей, без соблюдения которых говорить о ГП вообще нельзя. Некоторые из них предусмотрены бухгалтерскими документами. В частности, в соответствии с Инструкцией № 291 ГП должна пройти испытание, приемку, укомплектование, а также проверку на соответствие техническим условиям и стандартам. В зависимости от требований законодательства относительно отдельных видов продукции, а также от организации производства на конкретном предприятии могут быть и другие формальности.

Неукомплектованная и неупакованная продукция (если такие требования предусмотрены) остается в составе НЗП. На это прямо указано в п. 574 Методрекомендаций № 373. Кроме того, **НЗП включает:**

- остатки сырья, основных материалов и полуфабрикатов, которые находятся в аппаратах в процессе переработки (п. 574 Методрекомендаций № 373);
- не завершенные обработкой и сборкой детали, узлы, изделия и незавершенные технологические процессы (п. 6 П(С)БУ 9);
- расходы на выполнение незавершенных работ (услуг), относительно которых предприятием еще не признан доход (п. 6 П(С)БУ 9).

В то же время, как установлено п. 575 Методрекомендаций № 373, **к НЗП не относятся:**

- сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, которые еще не подвергались обработке;
- забракованные полуфабрикаты (детали), не подлежащие исправлению.



Подытожим: НЗП – это то, что уже попало в производственный процесс, но еще не получило право называться ГП, а ГП – это завершенное производство.

НЗП: нормативные и временные ориентиры

Для бухгалтерского учета и ГП, и НЗП – это активы, которые относятся к категории запасов, на что прямо указано в § 8 МСБУ 2 и в абзацах третьем и четвертом п. 6 П(С)БУ 9. Следовательно, правила их учета и отражения в финансовой отчетности определены этими стандартами, а также П(С)БУ 16. И хотя в П(С)БУ 16 НЗП упоминаются только один раз (п. 15.9), без него в этом случае не обойтись, ведь производство – это расходы, а именно ими и озабочен этот стандарт.

Кроме того, некоторую полезную информацию можно найти в Инструкции № 291, Методрекомендациях № 373 и других отраслевых рекомендациях относительно калькулирования себестоимости продукции. Но, ввиду того, что производственные процессы очень разнообразны, их учет трудно втиснуть в существующие правила. Поэтому даже в рамках этих правил существуют разные варианты учета. НЗП вполне справедливо считают одним из самых сложных объектов учета. То же касается и ГП, хотя бы из-за того, что ее учет почти всегда является продолжением учета НЗП.

? Может ли появиться ГП без НЗП?

Может! Каким бы странным не казалось это утверждение. Уточним: без производства как процесса – не может, а без НЗП как объекта учета – вполне. Представим, что предприятие изготавливает один-единственный продукт, при этом процесс его изготовления не предусматривает никаких остановок и длится несколько часов. При таких условиях наличие НЗП невозможно в принципе. А когда нет НЗП, то нет и сложностей с учетом ГП (подробнее об этом – далее).

В реальной жизни есть предприятия, которые работают без НЗП, но это, скорее, исключение, чем правило. Для некоторых предприятий НЗП – объективная реальность (в частности, из-за непрерывности, продолжительности или многоэтапности технологического процесса). Иногда наличие или отсутствие НЗП ситуационное: сегодня оно есть, а завтра его может и не быть. Следовательно, НЗП определенным образом связано со временем.

? Как именно НЗП связано со временем и важно ли это для учета?

Стоимость НЗП – величина, во-первых, переменная, во-вторых, расчетная. НЗП, как и ГП и другие активы, должны быть отражены в Балансе (Отчете о финансовом состоянии). В Балансе активы отражают по стоимости, определенной на конец отчетного периода. Следовательно, стоимость НЗП необходимо рассчитывать, по крайней мере, на конец каждого отчетного периода (года или квартала).

Но во многих случаях предприятиям этого недостаточно. В целях оперативного (управленческого) учета некоторые показатели рассчитывают за более мелкие периоды, такие, как месяц, декада, неделя или даже день. Стоимость НЗП, а также зависящая от него стоимость ГП относятся именно к таким показателям.



Интересный нюанс! В соответствии с п. 574 Методрекомендаций № 373 к НЗП, кроме прочего, относятся:

- продукция, принятая отделом технического контроля, но не переданная на склад или заказчику до 24.00 последнего дня отчетного месяца;
- продукция, принятая отделом технического контроля, но не сданная на склад до 8.00 1-го числа следующего за отчетным месяца (в производствах, которые работают в три смены).

Итак, как видим, даже конкретное время может иметь значение!

Через расходы – к себестоимости...

Согласно п. 10 П(С)БУ 9 первоначальной стоимостью запасов, которые изготавливаются собственными силами предприятия, признается их производственная себестоимость, определенная по П(С)БУ 16. Все перечисленные ранее составляющие НЗП имеют стоимость, которая содержит соответствующие расходы и формирует производственную себестоимость сначала самого НЗП, а затем и ГП. Производственная себестоимость включает (п. 11 П(С)БУ 16):

- прямые материальные расходы (сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и т. п.);
- прямые расходы на оплату труда (зарплата и другие выплаты рабочим, занятым в производстве продукции);
- прочие прямые расходы (амортизация, потери от брака и др.);
- переменные общепроизводственные расходы (далее – ОПР) и распределенные постоянные ОПР.

Объектом расходов или единицей производства (единицами калькулирования) могут быть: конкретное изделие, вид продукции, партия, заказ и т. п.

Конкретный перечень и состав расходов определяют и представляют как статьи калькулирования сами предприятия (п. 11 П(С)БУ 16), а в соответствии с Инструкцией № 291 эти расходы отражают на счете 23 «Производство», накапливая их по дебету этого счета.

Вести учет расходов в течение отчетного периода обычно не сложно, ведь они просто накапливаются по каждому объекту учета и независимо

от того, были остатки НЗП на начало периода (это, в действительности, важно, но не на этом этапе) или нет.

ПРИМЕР 1

Предприятие изготавливает два вида продукции: изделие № 1 и изделие № 2. Объектом учета являются расходы на изготовление

каждого изделия. Для каждого объекта учета на счете 23 «Производство» открыт отдельный субсчет – соответственно 23/1 «Производство изделия № 1» и 23/2 «Производство изделия № 2».

В течение месяца были отражены следующие расходы (все суммы, в т. ч. и суммы ОПР, условные; возвратных отходов и брака нет):

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет			
			Дт	Кт	Сумма	
					изделие № 1	изделие № 2
1	2	3	4	5	6	7
1	Переданы в производство материалы	Типовые формы № М-8*, № М-9*, № М-10*, № М-11*	23/1	20	30 000	–
			23/2		–	100 000
2	Начислена зарплата рабочим	Типовые формы № П-6**, № П-7**	23/1	661	20 000	–
			23/2		–	70 000
3	Начислен ЕСВ	Ведомость начисления взносов (произвольная форма)	23/1	651	4 400	–
			23/2		–	15 400
4	Прочие расходы	Разные документы	23/1	Разные счета	5 600	–
			23/2		–	42 000
5	Начислена амортизация производственного оборудования	Ведомость начисления амортизации (произвольная форма)	23/1	13	10 000	–
			23/2		–	27 000
6	Отражены переменные и распределенные постоянные ОПР	Ведомость распределения ОПР (произвольная форма)	23/1	91	14 000	–
			23/2		–	45 000
Всего расходов на изготовление изделия № 1					84 000	–
Всего расходов на изготовление изделия № 2					–	299 400
Общая сумма расходов на производство за месяц					383 400	
* Утверждена Приказом № 193.						
** Утверждена Приказом № 489.						

Далее возможны несколько сценариев. Рассмотрим их в последовательности от более простых к более сложным.

Сценарий 1. Допустим, что в течение этого месяца ни одна единица продукции не была передана на склад. Понятно, что в таком случае общая сумма расходов будет составлять стоимость НЗП. Остаток на счете 23 на начало в будущем месяце будет свидетельствовать о наличии НЗП.

Сценарий 2. За месяц изготовлено 10 единиц изделия № 1 и 20 единиц изделия № 2. При этом НЗП не было ни на начало, ни на конец месяца.

Общая стоимость ГП в этом случае будет равняться производственной себестоимости продукции. В учете она будет отражена записью Дт 26 – Кт 23 на сумму 383 400 грн. Не трудно посчитать и себестоимость одной единицы каждого изделия:

- изделие № 1 – 8 400 грн (84 000 грн : 10);

- изделие № 2 – 14 970 грн (299 400 грн : 20).

Сценарий 3. За месяц изготовлено 10 единиц изделия № 1 и 15 единиц изделия № 2. НЗП на начало месяца не было, но на конец месяца осталось 5 единиц изделия № 2, изготовление которых начато и по состоянию на конец месяца не завершено.

В этом случае вся сумма расходов на изготовление изделия № 1 (84 000 грн) будет признана стоимостью ГП и отражена в учете записью Дт 26 – Кт 23/1. А вот что касается изделия № 2, то здесь **возникает необходимость определить, какая часть накопленных расходов относится к завершённой (готовой) продукции, а какая остается в составе НЗП.** Другими словами, чтобы определить фактическую себестоимость ГП, необходимо сначала определить себестоимость НЗП на конец периода. А для этого необходимо выяснить, что фактически осталось. Выявить остатки НЗП можно:

- по данным оперативного учета (без проведения инвентаризации);
- результатам инвентаризации, которые сравниваются с данными оперативного учета.

В эпоху бумажной бухгалтерии оперативный учет считался не слишком надежным, особенно для предприятий со сложной и многоэтапной структурой производства. При современных условиях, когда автоматизация позволяет осуществлять некоторые производственные процессы без участия человека, а данные о движении материалов и их состоянии отслеживать в режиме реального времени, оперативный учет может быть очень точным. Поэтому этот способ определения остатков может дать даже лучшие результаты, чем инвентаризация, которая до сих пор считалась самым точным способом (по крайней мере, так записано в п. 575 Методрекомендаций № 373).

Инвентаризация в помощь

Инвентаризацию проводят с определенной периодичностью, но чаще всего – на конец каждого месяца, а ее целью является определение фактического наличия и количества:

- сырья и материалов, которые находятся в процессе обработки;
- произведенных полуфабрикатов и продукции, которые остаются в составе НЗП.

Кроме того, инвентаризация позволяет выявить неучтенный (скрытый) брак, а также излишки и недостачи составляющих НЗП (здесь эти вопросы не рассматриваются).

Инвентаризацию проводят путем фактического измерения, взвешивания или подсчета количества не завершенных обработкой полуфабрикатов и продукции (п. 576 Методрекомендаций № 373), с соблюдением общих правил, предусмотренных Положением № 879, в частности требований п. 4.6 данного документа, который посвящен инвентаризации НЗП, а именно:

- во время инвентаризации НЗП в инвентаризационных описях указывают: наименование задела, стадию и степень их готовности, количество или объем выполненных работ;
- сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, которые находятся возле рабочих мест и не подвергались обработке, в опись НЗП не включаются, а фиксируются в отдельных инвентаризационных описях;
- количество сырья и материалов, которые входят в состав неоднородной массы или смеси в НЗП, определяется техническими расчетами в установленном на предприятии порядке,

если иное не предусмотрено законодательством.

Все перечисленные нормы выглядят немного устаревшими, ведь развитие технологий способствует, так сказать, осовремениванию некоторых инвентаризационных процедур, но **суть самой инвентаризации от этого не изменяется.**

После определения количества осуществляется **оценка НЗП**. При этом используют разные методы. В частности, в п. 578 Методрекомендаций № 373 перечислены следующие:

- **метод 1** – по себестоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, которые находятся в переработке;
- **метод 2** – по плановым прямым расходам;
- **метод 3** – по плановой (нормативной) производственной себестоимости.

ПРИМЕР 2

Продолжим рассматривать сценарий 3 по условиям примера 1. Допустим, что в процессе инвентаризации выяснилось, что стоимость материалов, которые на конец месяца находятся в переработке, – 25 000 грн.

Эта сумма и будет составлять стоимость НЗП по изделию № 2, если для его оценки предприятие применяет метод 1. Тогда себестоимость изготовленной продукции будет равняться 274 400 грн. (299 400 грн – 25 000 грн), а стоимость одной единицы – 18 293 грн (274 400 грн : 15). Как видим, стоимость одной единицы существенно отличается от стоимости, полученной для одной единицы изделия № 2 по сценарию 2, где она составляла 14 970 грн.

Очевидно, что себестоимость, рассчитанная по методу 1, завышена. Поэтому выбор этого метода следует считать ошибкой управленческого персонала.

? Есть ли критерии выбора метода оценки НЗП?

Ориентировочные и очень общие критерии есть в Методрекомендациях № 373, которые предлагают применять:

- **метод 1** – в случае производства продукции с коротким технологическим циклом (п. 582);
- **метод 2** – если остатки НЗП сравнительно устойчивые и небольшие (п. 578);
- **метод 3** – если производство имеет многосерийный и массовый характер (п. 581).

Кроме того, при индивидуальном и мелкосерийном характере производства НЗП оценивают по

стоимости расходов на незавершенные заказы (п. 583), а единственным сложным вопросом в этом случае является необходимость распределения ОПР между НЗП разных заказов.



Обратите внимание! Методы 2 и 3 предусматривают использование плановых (нормативных) показателей.

Факт – это уточненный план

Плановые показатели необходимы не только для планирования производственного процесса и контроля за его осуществлением, но и для бухгалтерского учета, в частности для определения стоимости НЗП. Также плановые показатели используют и для расчета стоимости ГП, например, во время передачи ее из производственного цеха на склад в течение текущего месяца, когда еще неизвестны фактические суммы прямых расходов и ОПР. В примере 3 описан, по всей видимости, самый распространенный в нашей стране метод определения стоимости ГП.

ПРИМЕР 3

И опять вернемся к сценарию 3 по условиям примера 1. Допустим, что плановая производственная себестоимость единицы изделия № 2 – 14 320 грн, в том числе стоимость материалов – 5 000 грн, зарплата – 3 500 грн, ЕСВ – 770 грн, прочие расходы – 1 700 грн, амортизация – 1 350 грн, ОПР – 2 000 грн.

Передача 15 единиц изготовленной продукции на склад в течение месяца была оформлена накладными типовой формы № М-11

и отражена в учете записями Дт **26** – Кт **23/2** на общую сумму 214 800 грн (14 320 грн x 15).

Сумма фактических расходов за месяц (Дт **23/2**) составляла 299 400 грн. (см. таблицу выше).

По результатам инвентаризации в составе НЗП выявлено 5 единиц изделия № 2. Стоимость НЗП, рассчитанная по плановой производственной себестоимости, составляла 71 600 грн (14 320 грн x 5).

Итак, рассчитаем:

- фактическую себестоимость изготовленных 15 единиц продукции:
299 400 грн – 71 600 грн = 227 800 грн;
- себестоимость одной единицы:
227 800 грн : 15 = 15 187 грн.

Фактическая себестоимость единицы продукции превысила плановую на 6 %, что по решению управленческого персонала предприятия считается допустимым, но требует анализа со стороны ответственных лиц.

Определим разницу между общей суммой фактических расходов и плановой себестоимостью изготовленной продукции:

$$227\,800 \text{ грн} - 214\,800 \text{ грн} = 13\,000 \text{ грн.}$$

На эту сумму в бухучете сделана запись Дт **26** – Кт **23/2**, а описанные расчеты оформлены бухгалтерской справкой. Для контроля покажем обороты по субсчету 23/2 и сальдо по этому счету на начало и конец месяца:

(грн)

№ п/п	Показатели	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Остаток на начало месяца (стоимость НЗП)	0	–
2	Фактические расходы, осуществленные в течение месяца	299 400	–
3	Плановая производственная себестоимость изготовленной продукции	–	214 800
4	Разница между фактическими расходами и плановой себестоимостью изготовленной продукции	–	13 000
5	Остаток на конец месяца (стоимость НЗП)	71 600	–

В примере 3 во время проведения инвентаризации не учитывалась степень готовности изделий. В тех случаях, когда эта степень существенно влияет на стоимость НЗП, ее определяют (обычно, в процентах) в процессе инвентаризации, указывают в инвентаризационных ведомостях и учитывают при проведении оценки.



Не забывайте! Каждое предприятие самостоятельно выбирает метод оценки НЗП.

Однако выбор не может быть случайным. Он зависит от многих конкретных факторов, таких, как вид деятельности, особенности технологии

и организации производства в целом и конкретные производственные процессы, степень автоматизации технологических и учетных процессов, применяемые методы учета расходов и калькулирования себестоимости продукции и т. п. Кроме того, определенное значение имеют учетные традиции и даже вкусы управленческого персонала.

Выбирая метод оценки, отражая фактические и расчетные показатели в учете, не забывайте о базовых требованиях стандарта относительно первоначальной и последующей оценки запасов, а также относительно методов определения их себестоимости. В соответствии с п. 24 П(С)БУ 9 и § 9 МСБУ 2 запасы оценивают по меньшей из двух величин – чистой стоимости реализации или первоначальной стоимости (себестоимости). Значение и особенности каждого показателя описаны в стандартах.



Важно! Методы, предусматривающие использование плановых (нормативных) показателей, не противоречат стандартам.

Прямое подтверждение этому можно найти в § 21 МСБУ 2, в котором указано, что:

- для оценки себестоимости запасов для удобства может использоваться, в частности, метод стандартных цен, если его результаты приблизительно равняются себестоимости;
- стандартные расходы учитывают нормативные уровни использования материалов, труда и т. п.;
- стандартные расходы необходимо регулярно анализировать и, при необходимости, пересматривать в соответствии с текущими условиями.

ВЫВОДЫ

Понятия «производство» и «незавершенное производство» тесно связаны между собой, но применение каждого из них имеет определенные нюансы. Процесс производства может происходить и без НЗП. Произведенная продукция без соблюдения определенных формальностей не может считаться ГП.

Учет НЗП и ГП регламентирован П(С)БУ 9, П(С)БУ 16 и МСБУ 2. Полезную, хотя и немного устаревшую информацию содержат Методические рекомендации № 373.

В целях отражения в учете необходимо различать фактические и плановые расходы, фактическую и плановую себестоимость НЗП и ГП. Во время выбора метода оценки НЗП и ГП стоит учесть ряд факторов, но без инвентаризации вряд ли можно обойтись. Разве что при условии очень высокой степени автоматизации технологических и учетных процессов, их соединения в единое целое.

Большое количество расчетов требует тщательного документального сопровождения с использованием первичных документов как типовых, так и самостоятельно разработанных форм.

Каждое предприятие самостоятельно выбирает метод оценки НЗП.

Методы, предусматривающие использование плановых (нормативных) показателей, не противоречат стандартам бухгалтерского учета.