

ФСБУ 5/2019 «Запасы»: формирование информации о затратах на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг)

FSBU 5/2019 «Spares»: Shaping to Information on Expenses on Production of the Product, Work, Services

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-8-43-48

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор
департамента аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ
ВО «Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации»

e-mail: polenov_d@mail.ru

S.N. Polenova, Doctor of Economic Sciences,
Professor, Department of the Audit and Corporative
Reporting, Faculty of the Taxes, Audit and Business-
Analysis, Financial University at Government
of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. В статье анализируется состав затрат, которые в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» включаются и не включаются в фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), раскрыты правила их отражения в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: запасы, незавершенное производство, готовая продукция, затраты, расходы, фактическая себестоимость.

Abstract. The article analyzes the composition of costs, which in accordance with FSBU 5/2019 «Inventories» are included and not included in the actual cost of products (works, services), disclosed the rules for their reflection in accounting.

Keywords: spares, unachieved production, preparing product, expenses, expenses, actual prime cost.

ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденный приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н и вступивший в силу с 1 января 2021 г., обладает определенными новшествами в различных аспектах учетного процесса, реализуемых при формировании информации в бухгалтерском учете, и, следовательно, в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Одним из таких направлений развития современной методики бухгалтерского учета запасов является трансформация правил генерирования информации о стоимости незавершенного производства и готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Информация о наличии и движении таких активов, отнесенных согласно ФСБУ 5/2019 к запасам, обязательна для расчета финансовых результатов деятельности как в целом по предприятию, так и по отдельным видам продукции (работ, услуг).

Незавершенное производство, как объект бухгалтерского учета предприятий производственной направленности, входящий в состав

активов (имущества) организации, представляет собой согласно пп. е) п. 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» «...затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи...» [1, с. 2]. Приведенное определение по смыслу совпадает с понятием незавершенного производства в действующем Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [3].

Разъяснение дефиниции «готовая продукция» в указанном Положении (1998 г.) отсутствует, а согласно пп. в) п. 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» таковой считается конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики кото-

рых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации [1, с. 1–2]. Определение является практически идентичным тому, которое приведено в ранее действовавшем ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Как и прежде, фактическая себестоимость готовой продукции, произведенной организацией, но еще не проданной покупателю, относится в бухгалтерском учете на счет 43 «Готовая продукция» и представляется в бухгалтерском балансе в разделе П. Оборотные активы по статье «Запасы» (строка 1210). Единицей учета готовой продукции в коммерческих организациях может выступить ее номенклатурный номер (в массовом, серийном производстве) либо отдельный объект — заказ, вид продукции (в индивидуальном производстве).

В соответствии с п. 9 ФСБУ 5/2019 «Запасы» незавершенное производство и готовая продукция признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости (если иное не предусмотрено данным стандартом). Оценка таких активов по фактической себестоимости характеризуется объединением в ее составе только затрат, непосредственно связанных с изготовлением продукции (выполнением работ, оказанием услуг) (п. 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы»), и, следовательно, не включает управленческие и коммерческие расходы (расходы на продажу), предусмотренные п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [4], и увеличивающие до 1 января 2021 г. фактическую себестоимость готовой продукции. Таким образом, в связи с необходимостью в практической работе следовать более поздним нормативным правовым актам (согласно письму Минфина России от 23.08.2001 № 16-00-12/15) в фактическую себестоимость запасов теперь не должны включаться затраты, не связанные непосредственно с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг). Кроме того, в данном стандарте названы и другие затраты, которые ранее представляли расходы, относимые на фактическую себестоимость продукции (работ, услуг). Полный перечень затрат, не включаемых в фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), в соответствии с п. 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» объединяет [1, с. 6]:

- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потерь от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);

- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

- обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);

- управленческие расходы (кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг));

- расходы на хранение (за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг));

- расходы на рекламу и продвижение продукции;

- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Отмеченные существенные изменения состава затрат, составляющих фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции, должны найти отражение в приказе руководителя организации об учетной политике. В п. 10 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [5] одной из причин изменения учетной политики указывается «...изменение законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету...». Изменения учетной политики должны быть оформлены приказом или другими организационно-распорядительными документами. Последствия изменений в связи с применением нового стандарта следует отражать в первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением правил ФСБУ 5/2019 «Запасы», по выбору организации: ретроспективно (с момента возникновения фактов хозяйственной жизни, затрагиваемых стандартом) или перспективно (без изменений сформированных бухгалтерских данных). В них также должен быть изложен порядок



бухгалтерского учета видов затрат, которые не увеличивают фактическую себестоимость рассматриваемых активов.

Затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса, можно, на наш взгляд, разделить на две группы. Первая из них объединяет затраты на *сверхнормативное потребление* в производстве ресурсов разного характера — сырья, материалов, энергии, труда. Вторую группу целесообразно охарактеризовать как *непроизводительные потери* потребленных в производстве ресурсов — потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины. Все эти виды затрат, по сути, негативно влияют на финансовый результат от обычной деятельности, уменьшая его величину. Следовательно, правила ФСБУ 5/2019 «Запасы», на наш взгляд, дают основания квалифицировать затраты на *сверхнормативное потребление ресурсов* и их *непроизводительные потери* как прочие расходы организации. Они подпадают под определение таких расходов, представленное в п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»: ими признается «...уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества), и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения капитала по решению участников (собственников имущества)» [4].

Предложенное суждение служит основанием списания затрат, возникших в связи со *сверхнормативным потреблением ресурсов*, по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции с кредитом счета 20 «Основное производство» или счета 23 «Вспомогательные производства». В этом случае к счету 20 «Основное производство» и к счету 23 «Вспомогательные производства» в рабочем плане счетов в составе учетной политики организации следует предусмотреть субсчет «Сверхнормативное потребление ресурсов» и субсчет «Непроизводительные потери ресурсов». По окончании отчетного месяца расходы, собранные на этих субсчетах, необходимо списать на увеличение прочих расходов. Тем более, что подобная запись предусмотрена Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйствен-

ной деятельности организаций и Инструкцией по его применению [2, с. 99].

Затраты, входящие в состав *непроизводительных потерь*, следует, по нашему мнению, предварительно собирать также на счетах учета производственных расходов. Потери от простоев, нарушений трудовой и технологической дисциплины будут представлять собой совокупность сырьевых, материальных, трудовых ресурсов с отчислениями на социальное страхование и обеспечение, которые следует учитывать на счете 20 «Основное производство» и счете 23 «Вспомогательные производства», открыв к ним субсчет «Непроизводительные расходы». Мы поддерживаем мнение авторов, которые утверждают, что потери от брака следует учитывать, как и прежде, на счете 28 «Брак в производстве», а бухгалтерскую запись по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 28 «Брак в производстве» после введения федерального стандарта по учету запасов выполнять не следует [7, с. 953]. Однако мы не можем согласиться с тезисом о том, что: «...потери от брака должны списываться сразу на себестоимость реализации отчетного периода» [7, с. 953], так как он противоречит правилам п. 26 ФСБУ 5/2019 «Запасы». В связи с этим полагаем, что по окончании отчетного месяца после расчета потерь от брака, составляющих алгебраическую сумму фактической себестоимости окончательно забракованных изделий, стоимости ресурсов на его исправление и удержаний с работников за допущенный брак, отраженных на счете 28 «Потери от брака», они должны быть списаны по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» на увеличение прочих расходов организации. Такой вариант списания потерь от брака возможен по правилам корреспонденции счетов в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению [2, с. 99].

Высказав свое мнение о методике бухгалтерского учета затрат, возникших в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса, отметим, что разъяснения со стороны специалистов по методологии бухгалтерского учета органа государственного регулирования бухгалтерского учета о новом поряд-

ке отражения подобных затрат практически отсутствуют [например, 6, с. 57]. Значит риски недостоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности с внедрением ФСБУ 5/2019 «Запасы» возрастут, что приведет к снижению действенности управленческих решений разного уровня. Ведь широко известно — «...от качества подготавливаемой учетно-аналитическими работниками информации зависит эффективность функционирования любого экономического субъекта» [8, с. 179]. Для сокращения рисков роста недостоверности бухгалтерской информации целесообразно разработать и принять для практического применения методические рекомендации по бухгалтерскому учету отдельных видов запасов: сырью и материалам, незавершенному производству и полуфабрикатам собственного производства, готовой продукции, товарам и др. Мы согласны со специалистами, утверждающими, что «новый ФСБУ 5/2019 существенно отличается от ПБУ 5/01» [9, с. 5], что вызывает трудности его понимания и применения в практической работе.

В группу затрат, не включаемых в фактическую себестоимость готовой продукции (работ, услуг, объединены также те из них, которые возникли в связи со **стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями**. В соответствии с п. 13 ПБУ 10/99 «Расходы организации» «...расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.)» [4], включаются в состав прочих расходов. Они учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

Третью группу затрат, не включаемых в фактическую себестоимость готовой продукции (работ, услуг), составляют **затраты на обесценение других активов** независимо от того, использовались ли эти активы при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг). Результатом обесценения активов в коммерческой организации является создание за счет соответствующих отчислений, приводящих к уменьшению общих финансовых результатов работы, оценочных резервов:

- по сомнительным долгам — на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

- под снижение стоимости материально-производственных запасов, которые формируются на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материально-производственных запасов»;

- под обесценение финансовых вложений, учитываемые на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;

- в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности, включаемых в состав прочих доходов организации (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Управленческие расходы (кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг)) также являются расходами, которые, возникая в субъекте хозяйствования в целях организации его работы и управления им, с 1 января 2021 г. не могут включаться в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции. Однако из содержания текста документа остается не ясным, какие конкретно управленческие расходы (по управлению производственными подразделениями, управлению субъектом экономики или по управлению в целом) ФСБУ 5/2019 «Запасы» предусматриваются, когда формируется фактическая себестоимость незавершенного производства и готовой продукции. Если речь идет об управленческих расходах, которые осуществлены в целях управления только предприятием, тогда возможны два способа отражения в бухгалтерском учете этих расходов:

- по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» с последующим их списанием на счет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж». Такой вариант характерен для метода «директ-костинг» и предусмотрен действующим Планом счетов бухгалтерского учета, где отмечено, что общехозяйственные расходы «...в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи»» [2, с. 41], а счет 26 «Общехозяйственные расходы» «...предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом» [2, с. 41]. При выборе такого способа не будет соблюдаться требование ФСБУ 5/2019 «Запасы»: управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно не связаны



с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), не включаются в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции. Следовательно, способ учета управленческих расходов, предусмотренный действующим Планом счетов бухгалтерского учета, быть применен не может;

- по дебету счета 91 «Прочие расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», когда расходы на управление предприятием обобщаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а по окончании отчетного периода списываются на увеличение прочих расходов организации. Описанный способ бухгалтерского учета управленческих расходов противоречит правилам п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации», в котором данные виды расходов относят к расходам по обычным видам деятельности.

Сложившаяся ситуация, связанная с отсутствием методики учета управленческих расходов, произведенных по управлению предприятием в целом, противоречиями в нормативных правовых документах, затрудняет ведение бухгалтерского учета, ведет к росту его трудоемкости, искажению учетной и отчетной информации, недостоверности государственного информационного ресурса — бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также расходы на рекламу и продвижение продукции, считающиеся по действующим правилам коммерческими расходами (расходами на продажу), в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» теперь не включаются в фактическую себестоимость готовой продукции. Отсюда нормы п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» как

в отношении управленческих расходов, так и в отношении коммерческих расходов, относящихся к расходам по обычным видам деятельности, не действуют. Эти расходы должны быть отнесены к прочим расходам. Следовательно, обобщенная информация об их величине, собранная на счете 44 «Расходы на продажу», по окончании отчетного периода должна быть списана на увеличение прочих расходов бухгалтерской записью: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — кредит счета 44 «Расходы на продажу». Подобная запись противоречит инструкции к счету 91 «Прочие доходы и расходы» Плана счетов бухгалтерского учета.

Проведенный анализ отдельных положений ФСБУ 5/2019 «Запасы» по составу затрат, образующих фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг), выявил наличие в принятом нормативном правовом документе по учету запасов определенных противоречий, несоответствие ряда его положений правилам других действующих нормативных правовых документов, регламентирующих бухгалтерский учет и формирование данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, отсутствие методик бухгалтерского учета затрат и расходов, которые не могут быть теперь отнесены к расходам по обычным видам деятельности. Сложившаяся ситуация обусловлена попыткой объединения российских бухгалтерских правил и положений международных стандартов финансовой отчетности, что, по нашему мнению, не способствует упрощению бухгалтерской работы, ведет к еще большей путанице в методическом обеспечении учетного процесса, настоятельно требует принятия методических документов разъясняющего характера и корректировки действующих правил учета.

Литература

1. Запасы (ФСБУ 5/2019). Утвержден приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н — URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions>
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н (в ред. от 8.11.2010 №142н), с последними изменениями и дополнениями на 2021 год. М.: Эксмо, 2021. 112 с.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 11.04.2018 № 74н) // <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions>
4. Расходы организации (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 6.05.1999 №33н (в ред. от 6.04.2015 № 57н) // <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions>
5. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина РФ от 6.10.2008 №106н (в ред. от 7.02.2020 №18н) // <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions>
6. Вуймо В.А. О вступлении в силу и применении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» // Налоговая политика и практика. — 2020. — № 7(211). — С. 52–57.
7. Лычагина Л.Л. Особенности применения организациями федерального стандарта ФСБУ 5/2019 «Запасы» с 2021 года // Экономика и предпринимательство. — 2021. — № 1. — С. 949–956.
8. Малютина Т.Д., Ткаченко И.Д. Проблемы трансформации профессий учетно-аналитических работников в условиях развития цифровой экономики // Аудит и финансовый анализ. — 2019. — № 1. — С. 176–183.
9. Никитина В.Ю. Бухгалтерский учет запасов: переходим на новый стандарт // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 7. — С. 5–11.

КАЧЕСТВО АУДИТА У БРИТАНСКОЙ «БОЛЬШОЙ СЕМЕРКИ» ЗА ПРОШЛЫЙ ГОД

Совет по финансовой отчетности Великобритании (FRC) представил результаты традиционного ежегодного изучения качества аудита у семи крупнейших аудиторских организаций.

«Большая семерка», конечно, не является привычным понятием, просто в Великобритании аудиторский рынок, в основном, поделен между «Большой четверкой» (KPMG, E&Y, Deloitte, PwC) и еще тремя, которые идут следом (BDO, Mazars, Grant Thornton). Именно эти аудиторские организации уже много лет находятся под прицелом основного внимания у FRC. Ссылки на результаты проведенной экспертизы качества аудита каждой из них приведены в конце данного материала.

Общие же результаты следующие. Всего было проверено 103 случая аудита. В 71% из них либо вообще все было прекрасно, либо все ограничилось небольшими замечаниями.

Таким образом, почти треть (29%) случаев аудита потребовали улучшений вообще, а иногда — весьма значительных. Аудиторские организации стали применять меры¹

для улучшения качества аудита, но делают это пока неоднородно, поэтому результаты также получились для всех разные.

Отдельные предписания по улучшению качества аудита получили BDO и Mazars. А у KPMG обеспокоенность регулятора почему-то вызвало банковское направление аудита.

«Хотя эти результаты демонстрируют некоторое улучшение по сравнению с прошлогодними, это улучшение мизерное, и существенные изменения все еще должны произойти, чтобы значимо улучшить качество аудита. Качественный аудит необходим для поддержания доверия к британским финансовым рынкам. Если Великобритания хочет сохранить свое звание ведущего в мире рынка профессиональных услуг и глобального финансового центра, выдающееся качество аудита и строгий профессионализм должны быть в центре всего», — отметил сэр Джон Томпсон (Jon Thompson), исполнительный директор FRC.

- BDO;
- Deloitte;
- EY;
- Grant Thornton;
- KPMG;
- Mazars;
- PwC.

¹ Новая версия международных стандартов по управлению качеством аудита формально еще не вступила в силу, поэтому сейчас, можно сказать, идет подготовка к внедрению и этап трансформации. У аудиторских организаций, Великобритании, которая переходит на полностью аналогичные стандарты, все то же самое.

Источник: GAAP.RU
Дата публикации: 23 июля 2021 г.

