

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ТРЕБОВАНИЙ НОВОГО ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

Т.В. Черемушникова, канд. экон. наук, доц.,
Д.А. Кулакова,
Оренбургский государственный университет, Россия

Готовая продукция - это конечный этап производственного цикла, относящийся к материально-производственным запасам. Правильно организованный учет готовой продукции является важной составляющей деятельности предприятия по ее производству в целях формирования базы для принятия решений об объемах, ассортименту, качеству выпущенной продукции, а также контроля за соблюдением плана по ее продажам, своевременностью оплаты за проданную продукцию.

Действующими нормативными актами, регламентирующими учет готовой продукции в российском учете в настоящее время, являются: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н [1], а также Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н [2].

Важным событием для бухгалтеров является утверждение Минфином России приказа N 180н от 15.11.2019 о вступление в силу нового стандарта ФСБУ 5/2019 «Запасы», обязательное применение которого наступает с 1 января 2021 года, при этом действующие на сегодняшний день нормативные документы с указанной даты утратят свою силу [3].

За основу разработки ФСБУ 5/2019 «Запасы» взят международный стандарт финансовой отчетности IAS (МСФО) 2 «Запасы» [4]. Сравнительный анализ нормативных документов в части учета готовой продукции в соответствии с российскими стандартами и международным стандартом IAS (МСФО) 2 «Запасы» представлен в таблице 1.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» значительно расширяет сферу действия предшествующего ему нормативного документа ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Новый Стандарт предусматривает новые способы формирования себестоимости готовой продукции.

В процессе сравнительного анализа требований стандартов нами были выявлены ряд новых положений и возникающих при этом проблем, стоящих перед бухгалтерами при реализации требований согласно новым правилам ФСБУ 5/2019 «Запасы» в части учета готовой продукции.

Так, согласно действующим правилам российского учета существует возможность списывать затраты, накопленные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», на счет 20 «Основное производство», а затем на счет 43 «Готовая продукция», включая таким образом управленческие расходы в состав фактической себестоимости продукции. Однако новое ФСБУ 5/2019 «Запасы» запрещает такую практику и не позволяет включать управленческие расходы в фактическую себестоимость готовой продукции за исключением случаев, когда такие расходы непосредственно связаны с производством.

Таблица 1. – Сравнительный анализ российских положений и международного стандарта по учету готовой продукции

Критерии сравнения	ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019	МСФО (IAS 2) «Запасы»	Комментарий
Определение «Готовая продукция»	Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).	Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).	Отсутствует определение «готовая продукция». Стандарт больше направлен на то, какие активы понимаются под запасами, что относится к активам.	Содержание определения «Готовая продукция» не претерпело каких-либо изменений. В нормативных документах к готовой продукции относится конечный результат производственного процесса, предназначенный для продажи.
Состав себестоимости готовой продукции	Фактическая себестоимость готовой продукции определяется исходя из фактических затрат, связанных с ее производством.	В фактическую себестоимость готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции. К таким затратам относятся: -материальные затраты; -затраты на оплату труда; -отчисления на социальные нужды; -амортизация; -прочие затраты. В фактическую себестоимость готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида про-	Складывается из фактических затрат, связанных с их производством. Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются: - сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат; - затраты на хранение, если только они не требуются в про-	Согласно ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость готовой продукции не включаются: - затраты, возникшие в связи с неадекватной организацией производственного процесса (сверхнормативные расходы, потери);

		<p>дукции (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, (косвенные затраты).</p>	<p>цессе производства для перехода к следующей стадии производства;</p> <ul style="list-style-type: none"> - административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и - затраты на продажу. 	<ul style="list-style-type: none"> - затраты, возникшие в связи с чрезвычайными ситуациями; - обесценение других активов; - управленческие расходы (кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции); - расходы на хранение (если оно не является частью технологии производства); - расходы на рекламу и продвижение продукции; - иные затраты, которые не являются необходимыми. <p>Наблюдается сближение с МСФО (IAS 2) «Запасы».</p>
<p>Оценка выпущенной готовой продукции</p>	<p>Готовая продукция оценивается:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по фактической себестоимости; - по нормативной себестоимости; 	<p>Согласно п. 28, последующая оценка запасов после их признания (оценка на отчетную дату) производится, как правило, по наименьшей из следующих величин:</p>	<p>оцениваются по наименьшей из двух величин:</p> <ul style="list-style-type: none"> - или себестоимости; - или чистой возможной цены продажи. 	<p>Видны существенные изменения относительно оценки выпущенной продукции.</p>

	- по прямым статьям затрат.	— либо по фактической себестоимости запасов; — либо по чистой стоимости продажи запасов.		ФСБУ 5/2019 вводит новое понятие для российской практики «чистая стоимость продажи». Наблюдается существенное сближение с МСФО (IAS 2) «Запасы».
Учет отпуска готовой продукции	При списании себестоимость готовой продукции рассчитываться одним из следующих способов: - по себестоимости каждой единицы; - средней себестоимости; - себестоимости единиц, первых по времени поступления (способ ФИФО).	При списании себестоимость готовой продукции рассчитываться одним из следующих способов: - по себестоимости каждой единицы; - средней себестоимости; - себестоимости единиц, первых по времени поступления (способ ФИФО).	Оценка себестоимости готовой продукции при их списании на производство или продажу может осуществляться тремя способами: - путем идентификации индивидуальных затрат; - по методу ФИФО; - по средневзвешенной стоимости	При списании себестоимость запасов будет рассчитываться, как и сейчас, одним из трех существующих способов, которые также применяются и в международной практике.

Продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства допускается при признании в учете согласно ФСБУ 5/2019 оценивать по справедливой стоимости (п. 19 ФСБУ 5/2019). Если организация закрепит такой способ оценки запасов в учетной политике, то и последующая оценка таких запасов на отчетную дату производится также по справедливой стоимости (п. 34 ФСБУ 5/2019).

Определение справедливой стоимости и порядок ее оценки прописан в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [5].

В международном Стандарте отмечается, что под справедливой стоимостью понимается цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

У бухгалтера могут возникнуть трудности с определением последующей оценки готовой продукции согласно новым правилам ФСБУ 5/2019.

Если ПБУ 5/01 предусматривает отражение запасов только по фактической себестоимости (исключением являются случаи, когда фактическую себестоимость запасов следует уменьшить на сумму резерва под снижение стоимости материальных ценностей), то ФСБУ 5/2019 для определения последующей оценки запасов предлагает два способа по наименьшей из величин: фактической себестоимости запасов или чистой стоимости продажи запасов. В этом случае бухгалтер сталкивается с проблемой определения нового вида стоимости – «чистой стоимости продажи» запасов.

Определение чистой стоимости продажи запасов рассматривается в п. 29 ФСБУ 5/2019. Так, чистая стоимость продажи запасов – это предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи.

Бухгалтеру стоит обратиться напрямую к МСФО (IAS 2) «Запасы», где в пп. 28-33 рассматривается определение чистой стоимости продажи запасов в зависимости от конкретных случаев.

Кроме того, бухгалтеру необходимо правильно оформить записи для отражения убытка от обесценения в случае, когда себестоимость запасов является невозмещаемой (наличие повреждений, снижение продажной цены и т.д.). Учет обесценения готовой продукции позволяет значительно повысить достоверность и объективность учетной информации [6].

Рассмотрим пример, на склад была доставлена готовая продукция в количестве 100 штук. Себестоимость единицы произведённой продукции на момент отгрузки на склад составляла около 500 р. Долгое хранение на складе сказалось на качестве продукции, в соответствии с чем необходимо произвести обесценение, т.к. готовая продукция не может быть продана по изначальной фактической себестоимости, необходимо определить чистую стоимость продажи. Чистая стоимость продажи единицы готовой продукции равна 300 р.

В этом случае составляется следующая бухгалтерская запись: Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» Кредит 43 «Готовая продукция» - 20 000 р.

В ФСБУ 5/2019 прописаны новые правила восстановления резерва под обесценение. Если сейчас движение резерва отражается через прочие доходы и расходы, то согласно требованиям нового стандарта движение резерва должно отражаться через себестоимость продаж.

По тем запасам, что на отчетную дату еще не реализованы, но по которым необходимость обесценения полностью или частично отпала, будет иметь место восстановление резерва. В таком случае оно будет отражаться не как ранее в составе прочих доходов, а в составе себестоимости продаж - себестоимость продаж уменьшится на величину восстановленного резерва.

В соответствии с ФСБУ 5/2019 списание запасов, в том числе и готовой продукции, необходимо производить одновременно с признанием выручки от продажи или при выбытии в ситуациях, отличных от продажи. Так, запасы необходимо списать в случае, если предприятие не предполагает получение дохода от их дальнейшего использования или продажи. Действующее ПБУ 5/01 не предусматривает рассмотрение порядка списания запасов.

Таким образом, учет готовой продукции по новому стандарту все больше приближает российский бухгалтерский учет к международным правилам, что позволит формировать более достоверную и объективную информацию о ней. В учетной политике на 2021 г. следует прописать такие элементы в части учета готовой продукции по новым правилам как: выбор нового способа калькулирования себестоимости готовой продукции; правила оценки готовой продукции на отчетную дату; правила отражения в учете обесценения готовой продукции и порядка восстановления обесценения; правила определения справедливой стоимости; способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения нового стандарта (ретроспективно или перспективно).

Список использованных источников

1. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учет материальных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс]: — Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/PBU_5.pdf
2. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказом Минфина России № 119н от 28.12.2001 [Электронный ресурс] — Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/10/main/METODICHESKIE_UKAZANIYA_119N.pdf
3. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Электронный ресурс]: — Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions/?id_39=129899-prikaz_minfina_rossii_ot_15.11.2019__180n_ob_utverzhdenii_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_52019_zapasy

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] — Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/ias_02.pdf
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс]: — Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=117324-mezhdunarodnyi_standart_finansovoi_otchetnosti_ifrs_13_otsenka_spravedlivoi_stoimosti
6. Туякова, З.С. Развитие методологии учета обесценения материально-производственных запасов в современном бухгалтерском учете / З.С. Туякова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. - 2008. - № 2 (110). - С. 8-12.

Министерство образования Республики Беларусь
Полоцкий государственный университет

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей
IV Международной научно-практической online-конференции

(Новополоцк, 26 ноября 2020 г.)

Текстовое электронное издание

Новополоцк
Полоцкий государственный университет
2020

Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты [Электронный ресурс] : электронный сборник статей IV Международной научно-практической online-конференции, Новополоцк, 26 ноября 2020 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2020. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.

№ госрегистрации 3061815625

ISBN 978-985-531-720-4

© Полоцкий государственный университет, 2020

2 – дополнительный титульный экран – производственно-технические сведения

Для создания электронного сборника статей IV Международной научно-практической online-конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» использованы текстовый процессор Microsoft Word и программа Adobe Acrobat XI Pro для создания и просмотра электронных публикаций в формате PDF.

Компьютерный дизайн обложки *М. С. Мухоморовой*
Технический редактор *С. Е. Рясова, А. А. Прадидова*
Компьютерная верстка *Т. А. Дарьянова*

Подписано к использованию 27.01.2021.
Объем издания: 18,8 Мб. Заказ 019.

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

Свидетельство о государственной регистрации
издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий
№ 1/305 от 22.04.2014.

ЛП № 02330/278 от 08.05.2014.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь
тел. 8 (0214) 53 05 72,
e-mail: i.pozdnyakova@psu.by