УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА

Liudmila SCACUNOVA
Universitatea de Stat din Moldova

Abstract *.This article addresses the problems of accounting for unfinished production at enterprises of the Republic of Moldova, as well as issues of the relationship between production and unfinished production. The article examines the influence of the calculation accuracy of unfinished production on the prime cost of goods and services.*

Key words*: production cost, unfinished production, prime cost, services, management accounting.*

Введение. Тема учета незавершенного производства актуальна для производственных предприятий и фирм, оказывающих услуги, производственный цикл которых превышает один отчетный период. Информация о незавершенном производстве необходима для более точного формирования себестоимости выпущенной с производства продукции и / или оказанных услуг. Это даст возможность для управленческого состава предприятия использовать качественную информацию и уже на ее основе принимать решения.

На взгляд автора, понятию «незавершенное производство» уделено мало внимания в законодательных и нормативных актах по бухгалтерскому учету. В НСБУ «Запасы» [2] дано понятие незавершенного производства, полностью совпадающее с «Методическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» и определяют **Незавершенное производство** как ценности, которые не прошли все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также продукция, не подвергнутая техническим испытаниям и приемке, или не полностью укомплектованные, а также затраты по незавершенным услугам и работам [1].

Согласно тому же НСБУ «Запасы», есть четкие указания по времени (конец отчетного периода) и методу (инвентаризация) определения величины незавершенного производства. Так же определен метод оценки незавершенного производства – по **фактической себестоимости.**

Чуть больше внимания к незавершенному производству уделено в «Положении о порядке проведения инвентаризации» [3], в котором даже выделен VII раздел «Особенности инвентаризации незавершенного производства». То есть, с точки зрения инвентаризации оказалось, что все не так просто и вопросу необходимо уделить больше внимания. В данном Положении зафиксированы виды незавершенной продукции и / или услуг, которые должны быть проверены в результате инвентаризации на конец отчетного периода.

К незавершенному производству относят следующие виды продукции / услуг:

- фактическое наличие готовой продукции, которая не прошла все этапы обработки, предусмотренные технологическим процессом производства;
- фактическое наличие готовой продукции, которая не прошла все пробы технической приемки или не была укомплектована всеми необходимыми частями или аксессуарами;
- объем, фактическая себестоимость и этапы незавершенных работ или услуг;
- запасы полуфабрикатов, предназначенных для переработки [3].

Так же в Положении выделена специфика инвентаризации незавершенного производства по некоторым отраслям, таким как сельское хозяйство и строительно-монтажная деятельность.

В мировой практике используются различные виды оценок незавершенного производства в зависимости от типа производства:

- *в единичном производстве* – по затратам, фактически понесенным предприятием;
- в *массовом и серийном производстве:*
- - по фактической себестоимости (по статьям затрат);
- - по нормативной (плановой) себестоимости;
- - по прямым статьям затрат;
- - по стоимости материалов.

Однако, если производить оценку незавершенного производства следуя НСБУ «Запасы», предприятия обязаны применять только оценку по **фактической себестоимости**, то есть по статьям затрат.

Безусловно этот метод оценки является самым точным, но вместе с этим он же и наиболее сложный. И если расчет прямых затрат для незавершенной продукции довольно прост, то определение величины косвенных производственных затрат, которые не будут включены в себестоимость готовой продукции, а войдут в незавершенное производство, уже достаточно проблематично. Это связано с необходимостью учитывать степень готовности изделий / услуг, а от этого будет зависеть величина косвенных производственных затрат, входящих в стоимость незавершенного производства, тем самым снижая себестоимость выпущенной готовой продукции.

Предприятие само должно разработать технику оценки незавершенного производства по методу фактической себестоимости, как того требует законодательство.

Не отражать в учете незавершенное производство нельзя, так как его оценка оказывает прямое влияние на себестоимость готовой продукции / услуг. Для понимания этого необходимо рассмотреть расчетную формулу, раскрывающую, каким образом оценка незавершенного производства влияет на фактическую себестоимость продукции:

Себестоимость готовой продукции (оказанных услуг) = Незавершенное производство (начало периода) + Затраты периода — Незавершенное производство (конец периода)

Вид оценки незавершенного производства, применяемый предприятием, в идеале устанавливается Учетными политиками на отчетный период, но в нашем случае он прописан в НСБУ «Запасы» [2].

Исходя из «Положения о порядке проведения инвентаризации», незавершенное производство в конце отчетного периода устанавливают путем проведения и документирования инвентаризации. Далее следует расчет бухгалтерии в стоимостном выражении незавершенного производства.

В бухгалтерском учете объем незавершенного производства на отчетную дату представляет собой сальдо по счету 215 «Незавершенное производство», которое напрямую связано со счетами 811 «Основная деятельность» и 821 «Косвенные производственные затраты».

Таблица 1.

Учет Незавершенного производства на счетах бухгалтерского учета

№ п / п	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражено незавершенное производство на конец отчетного периода, что приводит калькуляционные счета к нулевому сальдо	215	811 / 821
2	Списано незавершенное производство на начало отчетного периода на калькуляционные счета	811 / 821	215

Наличие и величина Незавершенного производства зависит от характера и длительности производственного цикла, от особенностей продукции / услуг и объема выпуска.

Например, в отраслях, где достаточно длительный производственный цикл (производство вино – коньячной продукции; услуги строительства зданий / сооружений и т. п.), остатки незавершенного производства велики.

Учет незавершенного производства важен:

- для обоснованного распределения затрат между себестоимостью готовой продукции и полуфабрикатами, требующими доработки;
- для контроля за сохранностью полуфабрикатов в производстве.

Каждая фирма самостоятельно определяет сроки и порядок проведения инвентаризации незавершенного производства, за исключением случаев, когда инвентаризация необходима по причинам, не зависящим от предприятия: перед составлением годовой финансовой отчетности, при смене материально ответственных лиц, при выявлении фактов хищений, злоупотреблений или порчи имущества, при реорганизации и т. п.

Инвентаризация незавершенного производства проводится не реже одного раза в год перед составлением годовой отчетности, с целью более точной его оценки, проверки сохранности, устранения возможных ошибок в учете. Некоторые предприятия проводят инвентаризацию ежемесячно, что, наверно, правильнее.

Инвентаризацию незавершенного производства проводят в соответствии с приказом Министерства финансов Республики Молдова от 29.05.2012 года № 60 [3], содержащим методические рекомендации. Согласно данному приказу может проводиться обязательная инвентаризация (при смене МОЛ, реорганизации, факте хищения или порчи, составлении отчетности), а также Учетными политиками могут быть установлены и другие случаи для проведения инвентаризации. В первую очередь руководитель должен составить приказ, включающий следующие пункты: описание имущества, подвергающегося проверке, причины проведения, дата начала и окончания, члены комиссии, сроки предоставления документов в бухгалтерию**.**

В состав инвентаризационной комиссии обычно включают представителей производственно-технического отдела, бухгалтерии, начальника цеха, а в необходимых случаях и работников отдела технического контроля предприятия. Инвентаризационная комиссия проверяет фактическое наличие деталей и других полуфабрикатов в незавершенном производстве. В инвентаризационных описях (актах) указываются не только натуральные показатели остатков полуфабрикатов, но и степень их готовности. Это необходимо для более точной оценки незавершенного производства.

Проверка незавершенного производства ведется путем проведения взвешиваний, замеров, подсчетов. При этом в инвентаризации не участвуют материалы, которые не подверглись обработке, а также выявленный брак. Результаты инвентаризации отражают в актах / описях для каждого цеха, участка, подразделения.

По незавершенному капитальному строительству в описях указываются наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.

Таблица 2.

Учет результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета

№ п / п	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы излишки Незавершенного производства	215	612
2	Отражена недостача Незавершенного производства в пределах норм естественной убыли, установленных предприятием	821	215

3	Отражена недостача Незавершенного производства сверх норм естественной убыли, установленных предприятием	714	215
4	Отнесена на виновное лицо, выявленная недостача Незавершенного производства	226	612

Незавершенное производство в отчетности. В бухгалтерском балансе за 2020 год незавершенное производство отражается в разделе В «Оборотные активы» по строке 260 «Незавершенное производство». При существенной величине остатков незавершенного производства можно дать более полную информацию в объяснительной записке (например, отражают детализацию незавершенного производства по цехам, производствам, этапам).

В тоже время у нас есть производственные предприятия малого бизнеса, чаще всего не ведущие учет незавершенного производства. Рассмотрим, как они решают данный вопрос в учете.

Стоит отметить, что предприятия малого бизнеса не берутся за изготовление продукции, имеющей длительный производственный цикл. Часто данные предприятия работают по заказам. Например, делают мебель, окна, двери и т. п.

Незавершенное производство может возникать у таких предприятий периодически, если заказ на конец отчетного периода не готов и не принят заказчиком. Бухгалтера в таком случае не отражают незавершенное производство, а формируют за отчетный период себестоимость только готовой продукции. Прямые затраты на продукцию и / или незавершенный заказ не отражают в учете, т.к. эти затраты сформируются и будут включены в себестоимость продукции следующего отчетного периода. Как это происходит?

Например, у предприятия «КЛМ» есть в отчетном периоде три заказа № 1, № 2 и № 3. Причем заказ № 2 не завершен на конец отчетного периода, а заказы № 1 и № 3 – завершены и переданы заказчикам.

- Прямые материальные затраты на заказ № 2 так и останутся на счете 211 «Материалы», так как Акт на списание материалов сформируют только по выполненным заказам №1 и № 3.
- Прямые затраты на оплату труда за отчетный период будут включать начисленную заработную плату рабочих за выполненные заказы №1 и № 3. Заработная плата за заказ № 2 будет начислена в следующем отчетном периоде.
- Косвенные производственные затраты отчетного периода полностью распределят и включат в себестоимость заказов № 1 и № 3, вне зависимости от того, что они имели отношение и к заказу № 2.

Но в этом случае могут быть недостачи / излишки незавершенного производства, выявляемые только в результате инвентаризации.

Надо отметить, что малый бизнес чаще всего не имеет склада, и все находится в одном помещении. Материалы закупаются под конкретный заказ, выполнение которого происходит за короткий промежуток времени. Бухгалтерия ведется приходящим бухгалтером в единственном лице.

Однако для среднего и крупного бизнеса учет незавершенного производства тема актуальная и с точки зрения правильного формирования себестоимости выпускаемой продукции, и с точки зрения контроля за сохранностью материалов, переданных в цех.

Из вышеизложенного можно сделать **выводы**:

- *Если не учитывать незавершенное производство, то это приведет к искажению себестоимости выпущенной продукции и, соответственно, пользователи информации будут введены в заблуждение;*
- *Незавершенное производство и производство взаимосвязаны;*
- *Расчет незавершенного производства необходимо документировать.*

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг // Ordin nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naюionale de Contabilitate *//Monitorul Oficial 177-181/1224, 16.08.2013.*
2. *НСБУ «Запасы» // Monitorul Oficial № 233-237/1533 от 22.10.2013*.
3. *Приказ Министерства финансов № 60 от 29.05.2012* об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации // *Monitorul Oficial № 166 - 169, 10.08 2012.*