

УДК 657**ВАРИАТИВНОСТЬ СПОСОБОВ ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО
ПРОИЗВОДСТВА В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ 5/2019 И
ФСБУ 4/2023****Мишарин И.М. магистр 2-го курса****Научный руководитель: Железнякова Елена Александровна кэн,доцент
ОЧУ «Московская Международная Академия»
Город Москва****Аннотация**

В статье исследуются актуальные подходы к оценке и отражению в отчетности незавершенного производства (далее НЗП) в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 4/2023. Целью работы является систематизация методов формирования себестоимости продукции и выявление оптимальных способов учета затрат для малого предпринимательства. Автором проведен сравнительный анализ трех регламентированных способов оценки НЗП: по фактической себестоимости, в сумме прямых затрат и по нормативным (плановым) ценам. Особое внимание уделено этапам распределения косвенных расходов и порядку раскрытия информации о запасах в бухгалтерском балансе с учетом новых требований к представлению авансов. Результатом исследования стали практические рекомендации по настройке программ систем учета для снижения трудоемкости этих процессов. Выводы работы подтверждают необходимость закрепления в учетной политике методов оценки, которые соответствуют технологическим особенностям производства и техническим возможностям программного обеспечения на производстве.

Ключевые слова: незавершенное производство, ФСБУ 5/2019, ФСБУ 4/2023, себестоимость продукции, прямые затраты, косвенные расходы, бухгалтерская отчетность, автоматизация учета.

Введение

Внедрение федеральных стандартов, ориентированных на международный опыт финансовой отчетности, сильно меняет правила учета в России. Перед малым бизнесом при этом встает большой объем новых задач, связанных с усложнением методологии отчетности и необходимостью соблюдения новых правил ФСБУ. Одной из наиболее сложных областей остается учет затрат на производство и оценка незавершенного производства (НЗП). Актуальность данного исследования связана с необходимостью адаптации учетных процессов малых предприятий к требованиям новых ФСБУ 5/2019 «Запасы» и вступившего в силу с отчетности за 2025 год ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

С учетом реализации национальных целей развития РФ на период до 2030 года, которые предусматривают увеличение численности работников, занятых в малом и среднем бизнесе - упрощение и рационализация учетных процедур приобретают стратегическое значение. Несмотря на предусмотренные стандартом послабления для микропредприятий и организаций с правом на упрощенный учет, на практике возникают сложности при выборе между фактической, прямой и нормативной себестоимостью продукции. Отсутствие единых методических рекомендаций со стороны негосударственных регуляторов бухгалтерского учета вынуждает организации самостоятельно разрабатывать локальные нормативные акты, что ведет к росту «бумажной работы» и риску искажения отчетных данных.

Степень научной изученности темы характеризуется наличием трудов по учету запасов, однако вопросы вариативности оценки НЗП именно в малом бизнесе с учетом последних требований к раскрытию информации в балансе (ФСБУ 4/2023) остаются недостаточно освещенными. В работах А.С. Бакаева, С.Н. Поленовой и Л.П. Невской подчеркивается востребованность разработки прикладных рекомендаций, учитывающих многообразие видов деятельности и ограниченность ресурсов малых предприятий.

Целью настоящего исследования является сравнительный анализ способов оценки незавершенного производства и разработка алгоритма их реализации в автоматизированных системах учета. Для достижения цели поставлены задачи: уточнить состав затрат, включаемых в себестоимость НЗП по правилам ФСБУ 5/2019, сопоставить методы оценки остатков продукции на разных стадиях технологического цикла и определить порядок отражения соответствующих показателей в бухгалтерской отчетности согласно ФСБУ 4/2023.

Нормативное регулирование и критерии состава затрат НЗП

Современная система нормативного регулирования учета запасов в Российской Федерации базируется на положениях ФСБУ 5/2019 «Запасы», который устанавливает единые правила признания и оценки активов для всех организаций, за исключением бюджетной сферы. Согласно стандарту, к незавершенному производству относятся затраты, понесенные на производство продукции, которая не прошла всех стадий технологического процесса. Также к этому относятся изделия, не прошедшие испытания и приемку. Признание таких затрат в качестве актива в бухгалтерском учете возможно при одновременном выполнении условий - о высокой вероятности получения экономической выгоды в будущем и возможности обоснованного определения суммы понесенных затрат. Как пример — производство мебели, где на отчетную дату собраны только каркасы изделий. Поскольку затраты на материалы и труд рабочих уже понесены и в будущем принесут доход от продажи готовых столов, их общую сумму признают в балансе как незавершенное производство.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются прямые и косвенные затраты. К прямым расходам традиционно относят материальные затраты, расходы на оплату труда

персонала с соответствующими отчислениями на социальные нужды, а также амортизация оборудования, которое задействовано в выпуске продукции. Косвенные расходы распределяются между видами продукции обоснованным способом, закрепленным в учетной политике организации. Важным «новшеством» действующего регулирования является императивный перечень затрат, которые не подлежат включению в себестоимость НЗП:

- управленческие расходы, за исключением случаев, когда они напрямую связаны с производством конкретного вида продукции;
- расходы на хранение запасов, если только оно не является частью технологического цикла, как пример - выдержка сыров или вин;
- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса, включая потери от простоев, брака и сверхнормативный расход ресурсов.

Стоит затронуть порядок отражения сверхнормативных расходов. Если фактическая стоимость ресурсов превышает установленные лимиты по причинам, не связанным с рыночными факторами - инфляция или изменение курсов валют, то суммы отклонений признаются расходами периода и не увеличивают стоимость продукции. В бухгалтерском учете это отражается записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами учета затрат. Такой подход обеспечивает формирование достоверной производственной себестоимости, «очищенной» от влияния неэффективного менеджмента.

Для субъектов малого предпринимательства предусмотрены существенные «послабления». Организации с правом на упрощенный бухгалтерский учет, могут оценивать приобретенные запасы по цене поставщика, а сопутствующие расходы, такие как логистика, доработка, заготовка и фасовка - признавать расходами периода в полной сумме. Однако выбор такой методики должен быть сбалансирован с требованиями рациональности и информативности отчетности, особенно при отсутствии детализированных методических рекомендаций со стороны регулирующих органов.

Сравнительная характеристика методов оценки незавершенного производства

Выбор методики оценки незавершенного производства напрямую зависит от характера технологического процесса и масштабов деятельности организации. ФСБУ 5/2019 предусматривает три основных способа формирования стоимости НЗП и готовой продукции: по фактической себестоимости, в сумме прямых затрат без учета косвенных, а также в сумме плановых (нормативных) затрат.

Применение оценки по фактической себестоимости оправдано ее высокой точностью, так как в данном случае в стоимость объекта включаются все совокупные издержки, в том числе общепроизводственного характера. Такой метод становится единственно возможным в условиях единичного производства — например, при возведении уникальных не типовых строительных сооружений или изготовлении дорогостоящих изделий по

индивидуальному заказу – в этом случае каждая единица продукции обладает уникальными и специфическими характеристиками. В таких ситуациях для расчета объема незавершенного производства (НЗП) целесообразно использовать метод эквивалентных единиц. При этом бухгалтеру необходимо опираться на коэффициент готовности, устанавливаемый технологической службой организации нарастающим итогом для каждого технологического передела.

Механизм этой оценки легче всего проиллюстрировать на примере пошива меховых изделий. В отчетном периоде в производство было запущено 100 единиц продукции, из которых к моменту окончания периода 60 единиц полностью готовы, а 40 единиц -находятся на разных стадиях обработки и не готовы до конца. Если на этапе выделки и подготовки шкур коэффициент готовности составляет 25%, а на стадии пошива — 75%, то при наличии по 20 изделий на каждом этапе - их объем в эквиваленте готовой продукции составит 5 и 15 единиц соответственно. Таким образом, общий выпуск для распределения затрат составит 80 эквивалентных единиц (60 единиц готовой продукции и 20 эквивалентных единиц остатка). В таком примере фактическая себестоимость НЗП рассчитывается путем деления совокупных производственных затрат на общее количество эквивалентных единиц (с выделением доли, приходящейся на незавершенные изделия).

Для предприятий с высокой долей материальных затрат, амортизационных отчислений и расходов на оплату труда обычно более правильным решением будет использовать оценку в сумме прямых затрат. При использовании такого подхода в себестоимость остатков НЗП включаются исключительно те статьи расходов, которые жестко закреплены в учетной политике организации в качестве прямых. Обычно это стоимость сырья и основная заработная плата производственного персонала. Все прочие издержки, классифицируемые как косвенные, не подлежат распределению на остатки, а в полном объеме признаются расходами периода, уменьшая финансовый результат текущего отчетного месяца. Как пример рассмотрим пищевое производство, где из-за высокой оборачиваемости цикл изготовления занимает несколько часов. В стоимость партии хлеба, которая готовится в печи на отчетный момент, включается только мука, ингредиенты и оплата персонала. При этом общехозяйственные расходы и амортизация оборудования списываются сразу. Это избавляет бухгалтера от трудоемких расчетов по распределению затрат на продукцию, которая станет готовым товаром уже к началу следующей смены.

Также стоит учитывать, что управленческие расходы по общему правилу не могут быть включены в стоимость НЗП, если они не связаны напрямую с производственным циклом.

В массовом и серийном производстве наиболее востребован метод оценки по нормативным (плановым) затратам. Нормы устанавливаются исходя из объемов потребления ресурсов и загрузки мощностей производства. Особенностью данного способа является необходимость регулярно пересматривать нормы и отражать отклонения фактических затрат от

плановых. Выявленные разницы могут учитываться на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» либо на отдельном субсчете к счету 43 «Готовая продукция». Превышение фактической себестоимости над плановой в конце отчетного периода списывается на счета реализации или прочие расходы. Это позволяет оперативно анализировать эффективность менеджмента и контролировать технологическую дисциплину.

Таблица 1 – сводная таблица методов учета НЗП

Метод оценки	Область применения	Преимущества	Особенности учета
По фактической себестоимости	Единичное, мелкосерийное производство	Максимальная точность формирования стоимости	Требует расчета эквивалентных единиц
По прямым затратам	Материалоемкие производства	Простота распределения, снижение трудоемкости	Косвенные расходы списываются в периоде возникновения
По нормативным затратам	Массовое, серийное производство	Возможность оперативного контроля отклонений	Требует регулярного пересмотра калькуляций

Автоматизация учетных процедур и раскрытие информации в отчетности

Эффективная реализация требований ФСБУ 5/2019 в организациях малого бизнеса невозможна без интеграции методологических положений в современные системы автоматизации, такие как «1С: Бухгалтерия 8.3». Программный продукт позволяет гибко настроить базу распределения косвенных затрат, выбрав в качестве основания объем выпуска, плановую себестоимость, оплату труда, материальные затраты, выручку или прямые затраты в целом. Для соблюдения норм стандарта в части исключения управленческих расходов из себестоимости НЗП в настройках учетной политики применяется метод директ-костинга, при котором счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается в полном объеме на счет 90.08 «Управленческие расходы». Использование отдельных субсчетов к счетам 20, 23, 25 и 29 для учета малоценных объектов позволяет видеть аналитику расходов в разрезе конкретных затрат до их итогового списания на финансовый результат. Как пример — приобретение офисного принтера стоимостью 30 000 руб., который по правилам ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020 списывается сразу в расходы периода.

Бухгалтер делает следующие записи:

Дебет 26 (субсчет «Малоценные ОС») Кредит 60 –30 000 руб. — принтер получен от поставщика и включен в управленческие расходы;

Дебет 90.08 Кредит 26 (субсчет «Малоценные ОС») — 30 000 руб. — стоимость принтера полностью списана на финансовый результат месяца методом директ-костинга.

При ведении учета в автоматизированных системах, таких как «1С», бухгалтеру важно не просто вводить первичные данные, а корректно настраивать алгоритмы распределения затрат. Например - настройка параметра «Отдельными строками по видам активов» является не технической формальностью, а необходимым инструментом для выполнения требований п. 45 ФСБУ 5/2019. Без этой настройки информация в отчетности будет представлена агрегировано и скомкано, что не позволит детально раскрыть данные в разрезе номенклатурных групп.

Дополнительным инструментом контроля выступает мониторинг оборотов по счетам 10, 41, 43 и 45, или через отчет «Остатки товаров по срокам хранения». Такой анализ помогает оперативно выявлять «залежавшиеся» позиции незавершенного производства, которые могут требовать уценки. Если на складе обнаружена партия сырья, рыночная цена которой к концу года снизилась ниже балансовой стоимости, бухгалтер обязан протестировать актив на обесценение. В версии КОРП данный процесс автоматизирован через регламентную операцию «Закрытие месяца». Важность этого инструмента стоит рассмотреть на примере организации, которая закупила партию кожи для производства обуви за 1 000 000 руб. К концу года из-за смены трендов или появления аналогов рыночная стоимость этой кожи упала до 850 000 руб. Если программа (например, версия КОРП) настроена верно, через операцию «Закрытие месяца» система автоматически создаст резерв на разницу в 150 000 руб. Если в ходе анализа остатков выявлено, что часть незавершенного производства (например, раскроенные детали) хранится на складе более полугода и начала терять свойства, бухгалтер обязан протестировать их на обесценение.

Бухгалтерские записи в таких случаях выглядят следующим образом: **Дебет 90.02 (91.02) Кредит 14 — 20 000 руб.** — так фиксируется создание резерва, когда себестоимость материалов оказалась выше их реальной цены продажи. Это требование осмотрительности в учете. **Дебет 14 Кредит 90.02 (91.02) — 15 000 руб.** — эта запись делается, если ситуация на рынке улучшилась, и цена на материалы снова пошла вверх. Компания как бы «возвращает» часть стоимости актива в доходы.

Актуальность таких процедур кратно возрастает с 2025 года, когда в полную силу вступил ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность». Новый стандарт предъявляет очень жесткие требования к тому, как именно запасы должны выглядеть в балансе. Теперь недостаточно просто указать общую сумму — нужно подтвердить, что эта оценка реальна и не завышена, а

пояснения к балансу должны быть максимально прозрачными для проверяющих органов и инвесторов.

Ключевой новацией является необходимость обособленного раскрытия авансов и предоплат, выданных в связи с приобретением или созданием запасов. Организация вправе выбрать один из вариантов отражения таких сумм: включение в строку «Дебиторская задолженность» (1230) с детализацией структуры в пояснениях, либо отражение непосредственно в строке «Запасы» (1210). Например, если на 31 декабря сальдо по счету 10 составляет 15 000 руб., а авансы поставщикам — 25 000 руб., компания может отразить в строке 1210 итоговую сумму 40 000 руб..

Для обеспечения сопоставимости данных бухгалтер должен зафиксировать выбранный способ в учетной политике. Использование специализированных настроек в договорах с поставщиками в программе «1С» позволяет автоматизировать процесс отнесения авансов в нужную строку баланса. Кроме того, ФСБУ 5/2019 требует раскрывать балансовую стоимость запасов на начало и конец периода, результаты сверки движения активов и причины изменения чистой стоимости продажи при восстановлении ранее созданных резервов. Подобная детализация обеспечивает прозрачность информации о вложениях организации в производственные ресурсы и повышает инвестиционную привлекательность малого бизнеса

Заключение

Исследование вариативности способов оценки незавершенного производства в условиях применения ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 4/2023 позволяет сделать вывод о значительной трансформации учетной системы субъектов малого предпринимательства. Переход на новые стандарты требует от организаций не только пересмотра состава производственных затрат, но и обоснованного выбора методов оценки активов на отчетную дату. Установлено, что исключение управленческих и сверхнормативных расходов из себестоимости НЗП обеспечивает формирование более достоверной финансовой информации, очищенной от влияния операционной неэффективности.

Научная новизна работы заключается в систематизации алгоритмов выбора метода оценки (фактического, прямого или нормативного) в зависимости от типа производства и технических возможностей автоматизированных систем учета. Обосновано, что для малого бизнеса наиболее рациональным является сближение бухгалтерских методов с налоговыми правилами распределения прямых затрат, что снижает административную нагрузку на учетный аппарат. Практическая значимость исследования подтверждается разработанными рекомендациями по отражению авансов под закупку запасов в бухгалтерском балансе, что критически важно для соблюдения требований ФСБУ 4/2023. Реализация предложенных подходов позволит малым предприятиям минимизировать

риски искажения отчетности и обеспечить надлежащий контроль за движением производственных ресурсов.

Список использованной литературы

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 30.12.2021).
2. Указ Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года».
3. ФСБУ 5/2019 «Запасы», утв. Приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н.
4. ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утв. Приказом Минфина РФ от 04.10.2023 № 157н.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.
6. Бакаев А. С. Роль негосударственных организаций в регулировании бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2022. № 3. С. 92–95.
7. Невская Л. П. Применение ФСБУ 5/2019 субъектами малого предпринимательства // Бухгалтерский учет. 2021. № 9. С. 34–36.
8. Поленова С. Н. Особенности бухгалтерского учета запасов на предприятиях малого бизнеса // Аудитор. 2022. № 6.
9. Земцов С. П., Царева Ю. В., Салимова Д. Р., Барина В. А. Занятость в малом и среднем бизнесе в России: в поисках факторов роста // Вопросы экономики. 2021. № 21. С. 66–93.
10. Рекомендация БМЦ от 29.03.2021 № Р-126/2021-КпР «Нормативный метод учета запасов».