

С.И. НОВИКОВ /директор департамента аудита предприятий металлургии компании «ФБК»/

Порядок определения остатков незавершенного производства при производстве цветных металлов и сплавов

В результате проведения аудиторских процедур по наблюдению за инвентаризацией материально-производственных запасов, используемых в производстве основной продукции завода, часто возникает вопрос о правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности остатков незавершенного производства (НЗП) при производстве цветных металлов и сплавов из вторичного сырья.

В процессе инвентаризации материально-производственных запасов обычно подвергаются инвентаризации все участки производственного цикла: от закупки материалов и расчетов с контрагентами до сдачи продукции на склад и отгрузки покупателю. Как правило, не инвентаризируется лишь один этап производства, а именно расплавленная масса в индукционно-плавильных тигельных печах, ковшах, миксерах.

В силу конструктивных особенностей печей и технологических особенностей производства в работающих печах постоянно находится расплавленная металлическая масса, которая образуется в соответствии с технологическим процессом производства и переходит от одного отчетного периода к другому. Причем эта масса не фиксируется в первичных документах. Следовательно, в финансовую службу предприятия не попадает соответствующая информация об остатках такого незавершенного произ-

водства, что влечет за собой неотражение этих сведений в бухгалтерской отчетности завода.

В бухгалтерском учете затраты на приобретение сырья, переданного в производство в составе шихты для выплавки металла, в том числе и того, что остается в печах в качестве остатка на конец отчетного периода, списываются в расходы по дебету счета 20 «Основное производство» в текущем отчетном периоде и не отражаются в остатке по дебету этого счета на конец отчетного периода по этому переделу. В результате происходит увеличение расходов текущего отчетного периода и снижение остатков НЗП на конец отчетного периода.

Прекрасно понимая, что даже при отсутствии соответствующих документов, фиксирующих остатки расплавленной массы в печах, по факту эти остатки на конец отчетного периода находятся там, рассмотрим этот вопрос с точки зрения требований

законодательства, регламентирующих бухгалтерский учет.

Согласно п. 36 ПБУ 4/99¹ правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. Мы все знаем, что в системе нормативного регулирования порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в России нет отдельного положения по ведению бухгалтерского учета и отражению в отчетности остатков незавершенного производства на предприятии.

Конечно, первое, что сразу приходит на ум, это Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации² (далее — Положение), где, собственно, и содержится основное определение незавершенного производства для целей бухгалтерского учета и отчетности. Согласно п. 63 Положения продукция, *не прошедшая всех стадий (фаз, переделов)*, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, которые не укомплектованы, не прошли испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству. Причем согласно п. 64 Положения незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- ▶ по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- ▶ прямым статьям затрат;
- ▶ стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается

в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Отметим, что зачастую, составляя учетную политику для целей ведения бухгалтерского учета, предприятия металлургического комплекса ограничиваются именно этой формулировкой из Положения, не затрудняя себя более подробным раскрытием порядка определения НЗП на каждом переделе, правил его оценки и порядка отражения в бухгалтерской отчетности предприятия. Это является серьезным недочетом, выявляемым в ходе проведения аудита металлургических предприятий.

В результате в состав незавершенного производства любого металлургического завода, как правило, входят различные полуфабрикаты, возникающие на разных переделах производства, и готовая продукция, не прошедшая приемку техническими службами контроля качества. А в литейном производстве не происходит фиксирования расплавленной массы как НЗП.

В соответствии с п. 9 ПБУ 10/99³ для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая складывается из *расходов по обычным видам деятельности*, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и *переходящих расходов*, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также продажи (перепродажи) товаров. Правила учета затрат на производство продукции, продажу то-

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

² Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

³ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

варов, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету (п. 10 ПБУ 10/99). Однако методических указаний по бухгалтерскому учету затрат на производство продукции не существует.

Таким образом, анализируя положения ПБУ 10/99, приходим к выводу: расходы необходимо признавать в бухгалтерском учете с учетом переходящих остатков, которые образуются при производстве продукции и связаны с получением доходов от реализации этой продукции в следующие отчетные периоды. Более подробного порядка ведения бухгалтерского учета расходов и правил оценки НЗП нормативные документы не содержат. Аналогично и в стандартах МСФО нет подробных рекомендаций о порядке формирования данных отчетности по расходам и остаткам НЗП.

Отсутствие единого порядка, установленного нормативными документами, обусловлено тем, что учет расходов на производство является наиболее специфическим, а иногда и уникальным для различных отраслей и предприятий, и нет смысла его регулировать на уровне Положения. Урегулировать образовавшийся пробел призваны отраслевые методические рекомендации. В настоящее время для реализации единого методологического подхода при планировании и калькулировании затрат на производство в металлургическом комплексе Минпромэнерго России рекомендованы к применению Методические рекомендации по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплек-

са¹ (далее — Методические рекомендации). Они могут применяться на любых предприятиях металлургического комплекса независимо от формы собственности и используются при разработке учетной политики предприятия.

Методическими рекомендациями регламентируются:

- состав затрат на производство и реализацию продукции, их группировка и распределение;
- номенклатура калькуляционных статей расходов;
- методы планирования калькулирования и прогнозирования затрат на производство и реализацию продукции;
- порядок отражения издержек производства в бухгалтерском учете и отчетности для формирования фактической себестоимости продукции.

Методические рекомендации состоят из раздела «Основные положения», в котором изложены общие для отрасли принципы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), и 32 разделов, в которых отражены особенности калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) по переделам и производствам металлургии. Как следует из Основных положений Методических рекомендаций, порядок оценки незавершенного производства на металлургических предприятиях рассматривается *применительно к каждому переделу*, в зависимости от состояния учета на переделе. Оценка незавершенного производства на конец отчетного периода определяется на каждом переделе по участкам его образования (учета) по средней стоимости, сложившейся из стоимости незавершенного производства на начало периода и производственной себесто-

¹ Введены в действие с даты их утверждения — 8 октября 2004 г.

имости отчетного периода. При значительном сортаменте продукции подразделений и различных технологических схемах производства отдельных видов продукции допускаются методы оценки по прямым затратам на производство в данной стадии обработки (с учетом схем движения металла).

Состав и порядок оценки незавершенного производства устанавливаются Рекомендациями по переделам и производствам. Таким образом, в зависимости от вида производства или конкретного передела необходимо применять соответствующие разделы отраслевых Методических рекомендаций.

Согласно Методическим рекомендациям по производству цветных металлов и сплавов из вторичного сырья к незавершенному производству относится продукция, не прошедшая в данном цехе всех стадий обработки, обусловленных технологическим процессом, т.е. *незаконченная плавка металла, загруженного в печи или котлы, розлив которой будет производиться в следующем месяце, и остаток подготовительных сплавов*. Такое незавершенное производство оценивается в плане по плановой и в учете по фактической себестоимости загруженного сырья и полуфабрикатов.

Объем и состав незавершенного производства определяются инвентаризационной комиссией путем замеров, счета или взвешивания. Все данные, на основании которых определяется незавершенное производство, вносятся в акт инвентаризационной комиссии. Замеры и определение объема незавершенного производства производится в порядке, установленном рабочими инструкциями по проведению инвентаризации, разработанными на заводах применительно к условиям производства. Аналогичные положения о порядке определения остатков незавершенного производства содержатся также в Методических

рекомендациях по обработке цветных металлов и в Методических рекомендациях по производству алюминия.

Таким образом, незаконченная плавка в соответствии с Методическими рекомендациями относится к незавершенному производству и подлежит инвентаризации и отражению по дебету счета 20 на конец отчетного периода. Положения Методических рекомендаций полностью согласуются с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств¹ (далее — Методические указания). Согласно Методическим указаниям инвентаризации подлежит все имущество организации *независимо от его местонахождения* и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризируются производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Как следует из п. 1.4 Методических указаний, основная цель инвентаризации — выявление *фактического наличия имущества*. Согласно п. 3.31 Методических указаний по незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях и сличительных ведомостях указываются два показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется *техническими расчетами* в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькули-

¹ Утверждены приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

рования себестоимости продукции (работ, услуг). Аналогичные положения содержит п. 3.29 Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке¹, которым, как правило, руководствуется налоговая служба при выездных налоговых проверках.

Зачастую металлургические предприятия применяют тот же порядок определения остатков НЗП для целей налогового учета, что и в бухгалтерском учете. Следовательно, при отсутствии остатков незавершенного производства происходит завышение расходов отчетного периода и занижение налога на прибыль к уплате в бюджет.

В соответствии со ст. 319 НК РФ под незавершенным производством понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

Остатки НЗП на конец текущего месяца оцениваются налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов. Неотражение остатков НЗП в бухгалтерском учете влечет за собой не только искажение данных бухгалтерской отчетности, но и может повлечь за собой налоговые риски по налогу на прибыль в части завышения расходов отчетного периода.

Итак, мы выяснили, что при производстве металлов и сплавов из вторичного сырья к незавершенному производству относится незаконченная плавка металла, загруженного в печи или котлы, розлив которой будет производиться в следующем месяце. На предприятии должен быть установлен следующий порядок выявления остатков НЗП. Приказом руководителя предприятия создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в составе которой обязательно должны быть технические специалисты (в их функции входит определение объема и состава незавершенного производства, количества израсходованного сырья и составление технического расчета).

В конце каждого месяца на предприятии проводится инвентаризация, результаты которой оформляются инвентаризационной ведомостью и подтверждаются техническими расчетами остатка металла и количества сырья, используемого для его выплавки, которые прикладываются к ведомости.

После этого на основании данных инвентаризации остатки незавершенного производства оцениваются бухгалтерской службой по фактической себестоимости загруженного количества сырья. Остаток по счету 20 учитывается при составлении бухгалтерской отчетности и отражается в бухгалтерском балансе за отчетный период по строке 213 «Затраты в незавершенном производстве».

Таким образом, предприятиям, производящим металлы (сплавы) из вторичного сырья, а также предприятиям, в составе производственного комплекса которых есть соответствующие переделы, необходимо определять остатки незавершенного производства в печах для целей ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Это не только повысит достоверность отчетности предприятия, но и снизит риски по налогу на прибыль. **НБУ**

¹ Утверждено приказом Минфина России, МНС России от 10 марта 1999 г. № 20н/ГБ-3-04/39.