

ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»
(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)

**Принята отраслевым комитетом по машиностроению
(ОК Маш) 2019-10-14**

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-107/2019-ОК Маш «ОБЕСЦЕНЕНИЕ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Незавершенное производство исключено из сферы применения ПБУ 5/01. Другими федеральными стандартами бухгалтерского учета оценка незавершенного производства не регулируется. Несколько фраз по данному вопросу содержится в п.64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Однако в этих фразах содержатся лишь общие подходы к оценке незавершенного производства, предусматривающие широкий диапазон возможных вариантов. При этом резерв под обесценение не упоминается. Кроме того, это Положение не является федеральным стандартом бухгалтерского учета или рекомендацией в области регулирования бухгалтерского учета.

Исходя из пункта 20 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» незавершенное производство относится к группе статей «Запасы». При этом по другим статьям запасов Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» предусмотрено обязательное (при наличии соответствующих оснований) признание резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В связи с изложенным возникает вопрос необходимости признания в бухгалтерском учете обесценения незавершенного производства, оснований для его признания, порядка расчета его величины, порядка учета и представления информации в бухгалтерской отчетности.

РЕШЕНИЕ

- 1.** Настоящая Рекомендация применяется при оценке незавершенного производства, за исключением случая, когда незавершенное производство сформировано в связи с заведомо убыточным договором.

2. Организация признает обесценение незавершенного производства путем создания соответствующего резерва в случае наступления фактов и обстоятельств, свидетельствующих о вероятности продажи продукции, работ, услуг, являющихся результатом данного незавершенного производства, ниже их себестоимости.
3. Величина резерва под обесценение незавершенного производства определяется как сумма, на которую себестоимость незавершенного производства превышает чистую стоимость продажи продукции, работ, услуг, являющихся результатом данного незавершенного производства. При этом чистой стоимостью продажи указанных продукции, работ, услуг считается предполагаемая цена, по которой организация может их продать, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для завершения производства, подготовки к продаже и (или) осуществления продажи.
4. Организация пересматривает величину резерва под обесценение незавершенного производства по состоянию, как минимум, на каждую отчетную дату. В случае если чистая стоимость продажи незавершенного производства, по которому ранее признано обесценение, продолжает снижаться, организация увеличивает резерв на соответствующую величину. В случае если чистая стоимость продажи незавершенного производства, по которому ранее признано обесценение, повышается, организация восстанавливает ранее созданный резерв (не выше себестоимости незавершенного производства).
5. Создание резерва под обесценение незавершенного производства, последующие изменения его величины включаются в ту статью расходов (доходов), в которой в соответствии с учетной политикой организации признается создание и изменение аналогичного резерва по другим запасам.
6. Незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по стоимости за вычетом резерва под обесценение.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии со ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете»:

1. Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.
2. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

3. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

4. В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»

4. Настоящее Положение не применяется в отношении активов, характеризующихся как незавершенное производство.

25. Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»

20. Бухгалтерский баланс должен содержать следующие числовые показатели (с учетом изложенного в пунктах 6 и 11 настоящего Положения):

Раздел	Группа статей	Статья
Оборотные активы	Запасы	Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)

35. Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»

4. Учетная политика организации формируется ...

При этом утверждаются: ...

способы оценки активов и обязательств; ...

6. Учетная политика организации должна обеспечивать: ...

большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности); ...

7. Учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. ...

7.1. В случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:

а) международные стандарты финансовой отчетности;

б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;

в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»

Определения

6. В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Запасы – активы: (а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;

(б) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или

(с) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг.

8. К запасам относятся ... К запасам также относятся готовая продукция или незавершенное производство организации, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства.

Оценка запасов

9. Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи.

Чистая возможная цена продажи

28. Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их цены продажи. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

33. В каждом последующем периоде анализ чистой возможной цены продажи выполняется заново. Если обстоятельства, обусловившие необходимость списания запасов до уровня ниже себестоимости, перестают существовать или имеется явное свидетельство увеличения чистой возможной цены продажи в силу изменившихся экономических условий, списанная ранее сумма восстанавливается (т.е. восстановление производится в пределах суммы первоначального списания) таким образом, чтобы новая балансовая стоимость соответствовала наименьшему из двух значений: себестоимости или пересмотренной чистой возможной цене продажи. Например, это происходит тогда, когда какая-либо единица запасов, учитываемая по чистой возможной цене продажи из-за снижения цены продажи ранее, все еще остается в запасах в последующем периоде, а ее цена продажи увеличилась.

Признание в качестве расходов

34. При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка. Сумма любого списания стоимости запасов до чистой возможной цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором имели место списание или потери. Сумма любого восстановления в отношении ранее проведенного списания запасов, вызванного увеличением чистой возможной цены продажи, должна быть признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в том периоде, в котором произошло восстановление.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации

Незавершенное производство и расходы будущих периодов

63. Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству.

64. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

- по прямым статьям затрат;

- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.