Негосударственное образовательное учреждение

Высшего профессионального образования

САМАРСКАЯ ГУМАНИТАРНАЯ АКАДЕМИЯ

Кафедра налогового дела, бухгалтерского учета и аудита

Специальность Налоги и налогообложение

Курсовая работа

на тему:

**«Незавершенное производство, выбор вариантов его учета и оценка остатков»**

Самара 2009

#### Реферат

В данной курсовой работе рассматривается незавершенное производство, варианты его учета, оценка незавершенного производства в налоговом и бухгалтерском учете.

#### Цель: рассмотрение незавершенного производства и выбора варианта его учета и оценки остатков как с точки зрения налогового, так и бухгалтерского учета.

Объект исследования: теоретические и методические аспекты незавершенного производства на примере организации.

Методы исследования: метод сравнительного анализа и синтеза, также экономико-статистические методы наблюдения, группировки.

Рассмотрены основные методы учета незавершенного производства.

Проведен анализ незавершенного производства на примере предприятия и даны четкие разграничения незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете.

**Содержание**

Введение

1. Экономическая сущность незавершенного производства

1.1 Понятие незавершенного производства

1.2 Варианты учета незавершенного производства

2. Понятие остатков незавершенного производства и их оценка.

2.1 Оценка незавершенного производства в налоговом учете

2.2 Оценка незавершенного производства в бухгалтерском учете

Заключение

Список литературы

**Введение**

Тема данной курсовой работы посвящена незавершенному производству, выбору вариантов его учета и оценки остатков. Она состоит из двух глав, это – «Экономическая сущность незавершенного производства», в которой дается точное определение незавершенному производству, как с экономической, так и с нормативной точки зрения. Так же, раскрываются варианты учета незавершенного производства. И, «Понятие остатков незавершенного производства и их оценка», в которой проводится оценка незавершенного производства с позиций налогового и бухгалтерского учета.

Данная работа актуальна, так как динамичное современное общество научилось пользоваться не только базисными основами ведения счетов бухгалтерского и налогового учета, но и совершенствовать их для собственного удобства, которые имеют выражение в Федеральных Законах, нормативно правовых актах, и других правовых и информационных источниках.

Целью данной курсовой работы является рассмотрение и анализ незавершенного производства, понятие данного определения и разграничения оценки незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете, рассмотрение незавершенного производства на примере организации для наиболее лучшего понятия.

Моей задачей является понять, как же устроена система незавершенного производства, можно ли ее улучшить или упростить, опираясь на полезные источники такие как, Федеральные законы, Кодексы и различные экономические журналы.

**1. Экономическая сущность незавершенного производства**

**1.1 Понятие незавершенного производства**

Незавершенное производство - частично готовая продукция, не прошедшая предусмотренный технологией полный цикл производства, необходимый, чтобы продукцию можно было отправить заказчику, поставить на рынок для продажи, отгрузить на склад готовой продукции.[5]

Так же, можно сказать более подробно, что незавершенное производство это и стоимость продукции, находящейся на разных стадиях производственного процесса — от запуска в производство до выпуска готовой продукции, приёмки и включения её в состав товарного выпуска. Незавершенное производство — часть оборотных средств производственных предприятий и объединений. Оно включает стоимость сырья, материалов, топлива, находящихся в процессе обработки или сборки и не являющихся готовой продукцией. В общем объёме оборотных средств производственных предприятий и объединений незавершенное производство имеет значительный удельный вес, причём с развитием технического прогресса он возрастает. В целом по народному хозяйству СССР. незавершенное производство составляло 15,1%, по промышленности — 20,7% (1972).[7 ] Размеры его, зависят от длительности производственного цикла, объёма среднесуточных затрат на производство и характера их нарастания и поэтому существенно дифференцируются по отраслям народного хозяйства. В материалоёмких и трудоёмких отраслях промышленности, при длительных производственных циклах удельный вес незавершенное производство значительно выше. Так, в СССР в машиностроении и металлообработке в 1972 удельный вес незавершенного производства в оборотных средствах составлял 36,9%, в то время как в электроэнергетике — 0,3%.

Установление нормативов незавершенное производство имеет для предприятий существенное значение. Завышение объёма незавершенного производства вызывает замедление оборачиваемости оборотных средств, а занижение по сравнению с действительной потребностью препятствует созданию необходимых заделов и тем самым вызывает нарушения ритмичности производственного процесса. Совершенствование организации производства, сокращение длительности производственного цикла являются решающими факторами уменьшения объёма незавершенного производства и улучшения показателей работы предприятия.

При наличии незавершенного производства с кредита счетов учета затрат (20, 23 или 29) в дебет счетов 43 или 40 должны списываться не все накопленные за период затраты, а только та часть, которая относится к завершенной производством продукции. Таким образом, на этих счетах будет оставаться остаток, который должен характеризовать объем незавершенного производства.[6]

В предприятиях многих отраслей промышленности на конец месяца в цехах обычно остается продукция, не законченная обработкой - незавершенное производство. При определении фактической себестоимости выпущенной продукции к затратам на производство за месяц прибавляется стоимость незавершенного производства на начало месяца и вычитается стоимость незавершенного производства на конец месяца. Поэтому определение стоимости незавершенного производства является важной проблемой сводного учета затрат на производство. Решение ее требует выявить количество незавершенного производства и определить его стоимость.[ 11]

Чтобы определить количество незавершенного производства, надо знать, что к нему относится. Незавершенным производством является продукция (детали, изделия), не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологией производства, установленных испытаний, технической приемки, не укомплектованные изделия, не законченные или не принятые заказчиком работы и услуги товарного характера. Окончательно забракованная продукция, полуфабрикаты и материалы, находящиеся в цехах, но не начатые обработкой, к незавершенному производству не относятся. Даже полностью законченная продукция, не прошедшая испытаний (если такие испытания предусмотрены технологией), относится к незавершенному производству. Однако, в любом производстве ведется количественный оперативный учет движения деталей. Его организует планово-диспетчерская служба предприятия под контролем бухгалтерии. Учет движения деталей может быть организован двумя способами.

В индивидуальных и серийных производствах применяется подетально-пооперационный способ, при котором учет движения деталей ведется по операциям на основе маршрутных листов и специальных карт учета. В массовом производстве ведется подетальный учет незавершенного производства каждого цеха по данным о запуске изделий в производство и выпуске из производства с учетом брака. Итоговые данные оперативного учета движения деталей в производстве показываются в отчетах цехов за месяц. Бухгалтерия использует эти данные для определения остатков незавершенного производства на конец месяца. Однако, оперативные данные об остатках незавершенного производства требуют периодической проверки их достоверности.

К незавершенному промышленному производству относят также остатки невыполненных заказов в цехах вспомогательных производств и полуфабрикатов собственного производства на общезаводских складах.

К незавершенному производству относят материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве при условии, что они уже подверглись обработке (раскрою, изменению), а также детали, узлы и другие сборочные соединения. Следовательно, в незавершенное производство нельзя включать не начатые обработкой материалы и покупные и покупные полуфабрикаты независимо от места их нахождения, детали, узлы и изделия, окончательно забракованные и относящиеся к аннулированным заказам.

В связи с разной продолжительностью производственного цикла в различных отраслях остатки незавершенного производства могут иметь разный удельный вес в стоимости затрат на производство. Наиболее высок удельный вес незавершенного производства в машиностроении (особенно с единичным характером производства). Оно отсутствует в добывающей промышленности и на электростанциях. В ряде областей промышленности из-за незначительного удельного веса и стабильности незавершенное производство не принимается в расчет (доменное производство, ряд химических аппаратных производств).[13]

Остатки незавершенного производства допускается оценивать по фактической себестоимости применительно к оценке готовой продукции, по плановой (нормативной) себестоимости, по сокращенной (без общехозяйственных расходов) себестоимости, в размере прямых затрат.

Оценка остатков по фактической себестоимости.

Такой способ используют в основном в единичных (индивидуальных) производствах. Пока все изделие не закончено, все затраты по его изготовлению относят к незавершенному производству. Но при этом следует учесть некоторые особенности: так, из номенклатуры статей, по которым исчисляется себестоимость незавершенного производства, исключается статья "Потери от брака" (кроме единичных производств, в которых брак выявлен по незаконченному заказу), "Расходы на подготовку и освоение производства" и "Прочие производственные расходы".

Оценка остатков незавершенного производства по нормативной себестоимости.

Способ используется в массовом и серийном производствах. В них допускается оценивать остатки по сокращенной себестоимости или даже по прямым статьям расходов с отнесением оставшихся косвенных расходов на себестоимость готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

В производстве с кратким технологическим циклом оценку незавершенного производства ведут по стоимости находящихся в переработке сырья, материалов и полуфабрикатов.[16]

**1.2 Варианты учета незавершенного производства**

К незавершенному производству согласно п..63 «Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности» относятся: продукция (работы), не прошедшая всех стадий технологического процесса и изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.[2]

В бухгалтерском учете незавершенное производство может отражаться:

* при единичном производстве - по фактически понесенным затратам
* при массовом и серийном производстве
	1. по фактической производственной себестоимости,
	2. по плановой производственной себестоимости,
	3. по прямым статьям затрат,
	4. по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.

Метод оценки незавершенного производства по фактической себестоимости является наиболее распространенным и достоверным. Суть этого метода состоит в том, что по данным инвентаризации определяется количество незавершенного производства на конец отчетного периода. Путем умножения количества на расчетную среднюю себестоимость единицы незавершенного производства определяется фактическая производственная себестоимость всего незавершенного производства на конец месяца.

Оценка по нормативной (плановой себестоимости) применяется в условиях массового и серийного производства. При этом способе оценки применяется учетная (плановая) цена единицы незавершенного производства, рассчитываемая экономистами. Использование учетных цен значительно упрощает учет незавершенного производства, однако в этом случае более трудоемким является процесс определения себестоимости готовой продукции. При использовании данного метода необходимо вести учет отклонений от стоимости незавершенного производства по учетным ценам и фактической себестоимостью, учитываемой на счете 20 «Основное производство».

Оценка незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов в основном применяется в материалоемких производствах. Этот способ отличается от предыдущих тем, что в состав незавершенного производства входят только прямые расходы либо только сырье, материалы и полуфабрикаты, а все остальные затраты списываются на себестоимость готовой продукции.[8]

Производственная организация должна выбрать способ оценки незавершенного производства и закрепить его в учетной политике.

Объем незавершенного производства определяют путем инвентаризации или документальным методом.

Организации, которые производят продукцию с длительным циклом изготовления или оказывают комплексные услуги (строительные, научные, проектные и др.) могут признавать продажу:

* в целом как законченную и сданную заказчику работу;
* по отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант традиционен, при втором варианте учет ведется с использованием счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". По дебету счета отражается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работы в корреспонденции со счетом 90 "Продажи". По окончании всех этапов оплаченную заказчиком стоимость списывают со счета 46 в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Оценка остатков незавершенного производства производится на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках сырья и материалов, готовой продукции по цехам. Наличие и величина остатков незавершенного производства зависят от характера и длительности технологического процесса, а также особенностей выпускаемой продукции. Размер остатков незавершенного производства устанавливают путем проведения инвентаризации.

Остатки по счету 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" на конец месяца показывают стоимость незавершенного производства.[2]

**2. Понятие остатков в незавершенном производстве и их оценка**

**2.1 Оценка незавершенного производства в налоговом учете**

Для того, чтобы дать точное понятие об остатках в незавершенном производстве, рассмотрим его характеристику с нормативной точки зрения, которая дается в Налоговом кодексе РФ, части второй, раздела 8, главе 25 «Налог на прибыль организации».[1]

###### Статья 319. Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных

1. Под незавершенным производством (далее - НЗП) в целях настоящей главы понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится 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.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Указанный порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

В случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода в порядке и на условиях, предусмотренных настоящей статьей.

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

2. Оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП. Оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящейся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

(п. 2 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

3. Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции производится налогоплательщиком на основании данных об отгрузке (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе. Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на складе), и суммой прямых затрат, приходящейся на реализованную в текущем месяце продукцию.

Понятие незавершенного производства присутствует не только в бухгалтерском, но и в налоговом учете. На основании статьи 315 НК РФ порядок расчета налоговой базы предусматривает, что сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшает сумму доходов от реализации продукции, работ, услуг. При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода.

Для целей налогообложения (статья 318 НК РФ) расходы, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на:

1) прямые:

материальные затраты;

расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;

суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг;

2) косвенные (все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ).

Поскольку вся сумма косвенных расходов в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, то в объем незавершенного производства включаются только доля прямых расходов.

Под незавершенным производством (НЗП) понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке (статья 319 НК РФ).[3]

Для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг).

Для прочих налогоплательщиков сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции.

Важно, что если налогоплательщик определяет нормативную (плановую, сметную) стоимость НЗП, готовой продукции на складе только в разрезе элементов, относящихся к прямым расходам, то сформированная таким образом фактическая стоимость учитывается как стоимость НЗП, готовой продукции, исчисленная в соответствии с порядком, изложенным в статье 319 НК РФ. Иными словами, практически ни один из приведенных выше способов учета для целей налогообложения не приемлем: если взять оценку незавершенного производства по полной себестоимости или по стоимости прямых материальных затрат (примеры № 1 и 5), то для целей исчисления налоговой прибыли эта оценка будет завышена на косвенные расходы, включенные в стоимость незавершенного производства (например, затраты на эксплуатацию штампа); если же взять оценку по стоимости материалов (пример № 4), то она будет включать в себя только один из элементов, а два других – заработная плата и амортизация – не будут учтены, что также не приемлемо.

Таким образом, избежать параллельного ведения довольно трудоемких расчетов стоимости незавершенного производства для целей бухгалтерского и налогового учета можно только в том случае, если оценка будет осуществляться строго в разрезе трех элементов прямых расходов, поименованных в статье 318 НК РФ.

В бухгалтерском учете существует несколько методик определения объема незавершенного производства и себестоимости завершенной производством продукции.

**2.2 Способы оценки незавершенного производства в бухгалтерском учете**

Оценка незавершенного производства предшествует оценке готовой продукции.[4]

В случае использования первого способа сначала определяется объем незавершенного производства на конец периода, а себестоимость завершенной производством продукции определяется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и объема незавершенного производства.

Для этого:

1) по данным инвентаризации определяется натуральный объем незавершенного производства;

2) исчисляется фактическая себестоимость незавершенного производства.

Рассмотрим эти действия на условном примере.

Пример № 1. Пусть по условиям техпроцесса из металлического листа сначала штампом вырезаются заготовки определенной формы, а затем в них нарезается резьба. Если стоимость листа составляет 128 руб., из одного листа штампуется 17 заготовок, затраты составляют 73 руб. (сюда входит заработная плата рабочего, затраты на эксплуатацию штампа и т.п.), а обрезки сдаются на сборный пункт металлолома по 14 руб., то стоимость одной заготовки составит:

(128 + 73 – 14) / 17 = 11 руб.

Известно, что на конец месяца в цехе находится 1.778 заготовок, тогда объем незавершенного производства составит:

1.778 х 11 = 19.558 руб.

Далее определяется себестоимость завершенной производством продукции. Для этого из суммы показателей объема незавершенного производства на начало периода и объема затрат за период вычитается объем незавершенного производства на конец периода. Пусть в нашем примере это будет: 18.490 руб. – объем незавершенного производства на начало периода, 245.699 руб. – затраты за период (дебетовый оборот по счету 20), тогда себестоимость завершенной производством продукции составит:

18.490 + 245.699 – 19.558 = 244.631 руб.

То есть по дебету счетов 43 или 40 и кредиту счета 20 должна быть сделана проводка на сумму 244.631 руб. Если разделить эту сумму на натуральный показатель выпуска готовой продукции (количество изготовленных изделий), то получим себестоимость одного изделия.

Оценка незавершенного производства осуществляется после оценки готовой продукции.[12]

В случае использования второго способа определяется размер затрат, относящихся к стоимости изготовленной в отчетном периоде продукции (выполненных работ, оказанных услуг), который затем и списывается с кредита счета 20, 23 или 29. Тогда стоимость незавершенного производства определяется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и стоимости продукции, изготовленной за этот период.

Рассмотрим использование этого способа на примере попередельного метода учета затрат.

Пример № 2. Пусть в рассматриваемом выше примере на начало отчетного периода в цехе находилось 49 заготовок для нарезки резьбы, объем незавершенного производства составлял 490 руб. За месяц на нарезку резьбы было затрачено 8.750 руб. (сюда входит заработная плата рабочего, затраты на эксплуатацию станка и т.п.). Всего резьба была нарезана на 1.410 заготовках. На штамповку истрачено 17.440 руб. (с учетом стоимости переданных в производство листов, заработной платы штамповщика, затрат на эксплуатацию штампа и т.д.), причем всего разрезано 93 листа на 1.581 заготовок (каждый лист на 17 заготовок).

Сначала определяется количество заготовок для нарезки резьбы, оставшееся в цехе на конец периода

49 + 1.581 – 1.410 = 220 ед.

Это расчетное количество заготовок сверяется с данными инвентаризации. Затем определяется себестоимость штамповки одной заготовки для резьбы:

(490 + 17.440) / (49 + 1.581) = 11 руб.

Далее определяются затраты на изготовление готовой продукции:

11\* 1.410 + 8.750 = 24.260 руб.

На основе этих данных может быть определен объем незавершенного производства на конец периода:

490 + 17.440 + 8.750 – 24.260 = 2.420 руб.

Эти данные могут быть проверены путем умножения количества заготовок на стоимость изготовления одной заготовки:

220 \*11 = 2.420 руб.

В данном случае в дебет счетов 43 или 40 с кредита счета 20 должно быть списано 2.420 руб.

Выше мы рассматривали учет для варианта оценки себестоимости готовой продукции или объема незавершенного производства по фактическим затратам. Однако эти показатели могут приниматься по нормативной оценке. Для этого при определении себестоимости завершенной производством продукции или объема незавершенного производства используются данные о величине отклонений фактической себестоимости изготовленной продукции от ее нормативных значений. Рассмотрим использование этого варианта на примере позаказного метода учета затрат и использовании второго способа расчета.[15]

Пример № 3. Организация выполняет услуги по охране. Нормативные затраты на одного охранника принимаются в размере 300 руб./чел. в день (сюда входит заработная плата охранника, затраты на спецодежду, содержание оружия и т.д.). Известно, что в течение месяца оказаны услуги по охране трех объектов, причем на 1-ом объекте работали 2 чел. в течение 10 дней, на 2-ом – 1 чел. в течение 30 дней, на 3-ем – 5 чел. в течение 24 дней. Итого нормативные затраты составили:

(2 \* 10 + 1 \* 30 + 5 \* 24) \* 300 = 51.000 руб.

Однако на втором объекте условия работы сопряжены с дополнительной опасностью, поэтому работнику было дополнительно начислено 7.000 руб. заработной платы и выданы дополнительные средства связи, расходы на эксплуатацию которых составляют 20 руб. в день. Таким образом, сумма отклонений составила:

7.000 + 20 \*30 = 7.600 руб.

По 1-му и 2-му объекту акты об оказании услуг подписываются ежемесячно, по 3-му – ежеквартально. Тогда себестоимость оказанных услуг определяется в размере:

(2 \* 10 + 1\* 30) \*300 + 7.600 = 22.600 руб.

Именно эта сумма должна быть списана с кредита счета 20 следующими проводками:

дебет счета 40 кредит счета 20 – 22.600 руб.;

дебет счета 90 кредит счета 40 – 15.000 руб. (нормативная себестоимость оказанных услуг);

дебет счета 90 кредит счета 40 – 7.600 руб. (отклонение).

При этом на счете 20 останется сальдо, характеризующее объем незавершенного производства:

51.000 + 7.600 – 22.600 = 36.000 руб. или 5 \*24 \*300 = 36.000 руб.

Здесь важно подчеркнуть, что объем незавершенного производства оценивается именно по нормативной себестоимости, без учета выявленных отклонений.

Методы оценки незавершенного производства (по стоимости материалов, по прямым материальным затратам, по полной производственной себестоимости).

Выше говорилось, что при первом способе оценке (когда оценка начинается с незавершенного производства) определяется объем незавершенного производства на конец периода, а себестоимость завершенной производством продукции определяется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и объема незавершенного производства. Для этого после определения натурального объема незавершенного производства исчисляется его фактическая себестоимость.

Такое исчисление может осуществляться путем оценки незавершенного производства по стоимости материалов, по прямым материальным затратам, по полной производственной себестоимости и иными методами.

Рассмотрим эти действия на приведенном выше примере (см. пример № 1). В этом примере стоимость одной заготовки, оцененная по полной производственной себестоимости, составила

(128 + 73 – 14) / 17 = 11 руб.

При этом объем незавершенного производства составил 19.558 руб., а себестоимость завершенной производством продукции – 244.631 руб.

То есть по дебету счетов 43 или 40 и кредиту счета 20 должна быть сделана проводка на сумму 244.631 руб.

Пример № 4. Теперь сделаем те же расчеты при условии оценки незавершенного производства по стоимости материалов.

Стоимость одной заготовки:

(128 – 14) / 17 = 6,7 руб.

При условии, что на конец месяца в цехе находится 1.778 заготовок, объем незавершенного производства составит:

1.778 \* 6,7 = 11.912,6 руб.

Далее определяется себестоимость завершенной производством продукции:

18.490 + 245.699 – 11.912,6 = 252.276,4 руб.

То есть по дебету счетов 43 или 40 и кредиту счета 20 должна быть сделана проводка на сумму 252.276,4 руб.

Пример № 5. Теперь сделаем те же расчеты при условии оценки незавершенного производства по стоимости прямых материальных затрат. Выше было указано, что затраты на изготовление одной заготовки составляют 73 руб. (сюда входит заработная плата рабочего, затраты на эксплуатацию штампа и т.п.). Из этой суммы необходимо выделить прямые материальные затраты – пусть это будет 33 руб. Стоимость одной заготовки:

(128 +33 – 14) / 17 = 8,6 руб.

При условии, что на конец месяца в цехе находится 1 778 заготовок, объем незавершенного производства составит:

1.778 \* 8,6 = 15.290,8 руб.

Далее определяется себестоимость завершенной производством продукции:

18.490 + 245.699 – 15.290,8 = 248.898,2 руб.

То есть по дебету счетов 43 или 40 и кредиту счета 20 должна быть сделана проводка на сумму 248.898,2 руб.

При анализе этих расчетов становится понятным, что чем больший перечень затрат включается в оценку незавершенного производства, тем больше значение этой оценки и, соответственно, тем оно точнее. Иными словами, оценка незавершенного производства по стоимости материалов является наименьшей по значению, поэтому стоимость готовой продукции увеличивается максимально (в нее включаются практически все затраты на производство, кроме стоимости истраченных на незавершенное производство материалов). Оценка по прямым материальным затратам в количественном значении уже дороже, а стоимость готовой продукции падает, соответственно, на величину не только материалов, а всех материальных затрат. Наконец, самая точная оценка – по полной производственной себестоимости.

Если же мы будем пользоваться вторым способом (оценка готовой продукции, а уже на ее основе исчисление стоимости незавершенного производства), то в этом случае можно применять только метод оценки по полной производственной себестоимости (фактической или нормативной), поскольку в противном случае все не включенные в оценку виды затрат будут накапливаться в стоимости незавершенного производства. Например, с кредита счета 20 мы будем списывать только оценку готовой продукции по прямым материальным затратам, тогда все остальные затраты будут постоянно накапливаться в дебете счета 20, а объем незавершенки будет необоснованно расти от одного отчетного периода к другому.

*Критерии выбора учетной политики. Порядок изменения учетной политики*

Выбор метода оценки незавершенного производства является достаточно серьезной задачей.[9] Ее решение во многом зависит от отраслевой принадлежности организации и от наличия и содержания отраслевой методики калькулирования себестоимости продукции. Если же организация такой отраслевой инструкции не имеет или эта инструкция не утверждена в установленном порядке, то организация вынуждена сама выбирать метод оценки незавершенного производства. В этом случае решение принимается, исходя из:

— реальной возможности применить тот или иной метод на практике,

— необходимости сокращения трудоемкости учетных процедур при допустимом уровне достоверности проведенной оценки;

— наличия и возможностей автоматизированной системы ведения учета;

— повышения прозрачности учета, унификации учетных процедур и преемственности (консерватизма) учетной политики.

Изменение учетной политики должно сопровождаться следующими действиями:

1) Переоценка стоимости незавершенного производства на начало следующего за отчетным года;

2) Корректировка данных графы 3 «На начало отчетного года» по строке 213 «Затраты в незавершенном производстве» формы № 1 Бухгалтерский баланс. Эта корректировка балансируется равновеликим изменением данных строки 460 «Нераспределенная прибыль прошлых лет» пассива бухгалтерского баланса. Корректировка осуществляется в межотчетный период.

3) Пересчет данных о себестоимости готовой продукции, произведенной за отчетный год с использованием нового способа расчета стоимости незавершенного производства.

4)Исчисление на основе данных о новой себестоимости готовой продукции показателя себестоимости реализованной за отчетный год продукции и показателя прибыли от ее реализации. Эти данные заменят собой фактические показатели себестоимости реализованной продукции и прибыли от ее реализации при заполнении в следующем после отчетного году формы № 2 Отчет о прибылях и убытках – строки 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» и 050 «Прибыль (убыток) от продаж» по графе 4 «За аналогичный период предыдущего года».

По зарплате оценка остатков НЗП производится следующим образом:

1.Сравниваются по данной детали, пооперационно по маршруту, начиная с наименьшей операции, старые и новые остатки.[10]

Оценка остатков НЗП на i-ой операции происходит с учетом того, были или нет старые остатки НЗП (т.е. остатки предыдущего периода) на операциях, меньших, чем данная –i. Если таких остатков не было, то оценка производится сравнением старых и новых остатков НЗП (в штуках) на данной i-ой операции. Если старые остатки больше новых, то все новые остатки на i-ой операции оцениваются в старых нормативах, т.е. в тех, по которым проводилась оценка НЗП на i-ой операции в предыдущий период.

После этого производится перерасчет старых остатков на i-ой операции – рассчитываются нераспределенные старые остатки на i-ой операции – равные разности между старыми и новыми остатками (в штуках) на i-ой операции. Нераспределенные старые остатки на i-ой операции используются при расчете стоимости новых остатков на последующих после i-ых операциях.

Если старые остатки НЗП на i-ой операции меньше новых, то часть новых остатков, равная (в штуках) старым, оценивается по старым нормативам, а разность (в штуках) между новыми и старыми остатками на i-ых операциях оценивается в новых нормативах.

После расчета стоимости остатков НЗП на i-ой операции производится расчет нового пересчитанного норматива НЗП на i-ой операции, который будет использоваться при оценке остатков НЗП в последующий период.

Этот норматив равен стоимости остатков НЗП на i-ой операции деленной на новые остатки НЗП (в штуках) на i-ой операции.

Для тех операций, для которых нет новых остатков, пересчитанный норматив заносится равным старому нормативу.

Если на операциях, меньших, чем данная i-ая – есть старые нераспределенные остатки, то оценка новых остатков НЗП производится следующим образом:

1.1. Если на наименьшей операции, на которой есть новые остатки*,* старые остатки НЗП по заводу по данной детали больше новых остатков, то все новые остатки по данной детали на данной операции оцениваются в старых нормативах. (в тех, по которым данная деталь оценивалась в прошлом месяце).

При этом рассчитываем нераспределенные старые остатки – Пi на i операции

Пi = СОi – Ноi

1.2.Если старые остатки НЗП по данной детали на *наименьшей операции* меньше новых остатков (т.е. СОi20), Р1

Оценка остатков незавершенного производства с использованием нормативов текущего и предыдущих периодов (на примере ОАО Акционерная компания "Омскагрегат")

Точность оценки остатков НЗП на ОАО Акционерная компания "Омскагрегат" вызывала нарекания бухгалтерии еще с 90-х годов. Тогда при смене нормативов все остатки НЗП оценивались в новых нормативах. А это, учитывая постоянный рост нормативов по зарплате в то время, приводило к неоправданной переоценке и завышению стоимости остатков НЗП, что, в свою очередь, вело к искажению расчета фактической себестоимости продукции.[3]

Справка: Открытое акционерное общество "Акционерная компания "Омскагрегат", являясь крупным отечественным производителем агрегатов для авиационных двигателей и систем летательных аппаратов, ведёт свою историю с 1901 года. АК "Омскагрегат" участвует во многих перспективных программах двигателестроения. Они имеют большой экспортный потенциал, что обещает продолжение тесного сотрудничества с Рособоронэкспортом - главным представителем отечественной оборонной промышленности за пределами России. Большой опыт при производстве сложнейшей топливорегулирующей аппаратуры для авиационных двигателей, высококвалифицированные специалисты, применение современных технологий и новейшее высокоточное оборудование обеспечивают высокое качество и надежность выпускаемых изделий. Сейчас на предприятии ведется масштабная работа по модернизации производства.

Первая попытка исправить эту ситуацию была проведена во второй половине 90-х годов. Было принято решение о том, чтобы при оценке по зарплате остатков НЗП, если общее количество новых остатков данной детали по данному цеху меньше или равно количества старых остатков – то оценивать все новые остатки данной детали по данному цеху в старых нормативах. Если же общее количество новых остатков данной детали по данному цеху больше количества старых остатков, то разница оценивается в новых нормативах, а величина, равная количеству старых остатков – в старых нормативах.[17]

Подобный расчет был лучше полной переоценки всех остатков НЗП на новые нормативы, однако точным его назвать нельзя.

Руководству завода для принятия решения об обоснованности производства тех или иных изделий, требовались реальные и максимально точные данные об их фактической себестоимости, а без точной оценки остатков НЗП получить их было нельзя.

Одной из характерных черт производства предприятия является следующее:

Наличие довольно значительной номенклатуры деталей, длительность производственного цикла которых превышает период проведения инвентаризации остатков НЗП и их оценки,

В настоящее время инвентаризация и оценка остатков НЗП проводится ежемесячно, в то время как есть детали, у которых длительность производственного цикла превышает три и более месяца).

Запуск больших партий деталей, в количестве превышающем их потребность на месяц (и на квартал). При этом производственная служба ориентируется на то, что в течение более длительного периода (до года) эти детали все равно потребуются. Подобная практика была связана с недостаточной определенностью планов на большой срок (но сравнимый с длительностью производственного цикла ряда деталей) и желанием производственной службы иметь запас трудоемких деталей на случай появления срочного заказа. При этом сокращается суммарное подготовительно-заключительное время на изготовление деталей, сокращается загрузка оборудования, но, конечно, растет величина омертвленных денег в остатках НЗП.

Для оценки остатков НЗП была разработана методика с использованием нормативов текущего и предыдущих периодов.

Методика

При использовании нормативного метода учета оценка остатков незавершенного производства на машиностроительном предприятии проводится по нормативам. Для оценки стоимости заработной платы на каждой деталеоперации берется норматив нарастающим итогом от первой операции до оцениваемой, а для оценки стоимости материалов (или покупных комплектующих) на каждой деталеоперации берется общий для всех операций данной детали норматив.[3]

При этом в остатках незавершенного производства могут находится детали, часть операций которых была произведена в более ранние периоды, чем тот, на конец которого проводилась инвентаризация НЗП. Это характерно в тех случаях, когда длительность производственного цикла данной детали превышает период проведения инвентаризации и оценки незавершенного производства. В подобных случаях оценка стоимости заработной платы на каждой деталеоперации в нормативах данного периода приводит к искажению оценки НЗП и, следовательно, к появлению недокументированных отклонений и неточному расчету фактической себестоимости.

Наиболее точный способ оценки остатков НЗП мог бы быть применен при использовании ежедневного учета перемещений каждой конкретной партии деталей с операции на операцию.

Однако подобный метод дорог и весьма сложен во внедрении, поэтому использование его только для более точной оценки остатков НЗП, как правило, не оправдывает себя.

Изложенная ниже методика предлагает значительно более дешевый и достаточно эффективный способ оценки остатков НЗП.

Данная методика предназначена для оценки остатков НЗП на конец отчетного месяца.

Принцип методики заключается в том, что трудозатраты по деталеоперациям, которые были произведены в прошлые месяцы, должны быть оценены по старому нормативу, а деталеоперации, произведенные в отчетном месяце - по новому нормативу.

Для определения, по каким нормативам оценивать новые остатки НЗП, производим по каждой детали сравнение старых и новых остатков НЗП (в штуках).

**Заключение**

На сегодняшний день, система незавершенного производства устроена как нельзя лучше для понятия и применения. Сближения данных бухгалтерского и налогового учета, закрепившее в учетной политике для целей налогообложения те методы расчета стоимости незавершенного производства и готовой продукции, которые применяются в бухгалтерском учете. Так же, сокращение так называемой «бумажной» работы, поскольку бухгалтеру не придется составлять отдельные налоговые регистры по расчету незавершенного производства и стоимости готовой продукции. Их могут заменить регистры бухгалтерского учета. И, конечно же сужение сферы применения ПБУ18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», а значит, сокращение количества расчетов и вероятность ошибок при составлении бухгалтерской и налоговой отчетности.

Хотя в связи с выше приведенными доводами в противоречие могут появиться такие факторы как, например, увеличение налоговой базы по налогу на прибыль. Ведь часть расходов которые ранее в налоговом учете считались косвенными и учитывались для целей налогообложения сразу в момент их возникновения, теперь будут капитализированы: они сформируют стоимость незавершенного производства и готовой продукции и смогут быть учтены для целей налогообложения только в следующих отчетных периодах.

Однако все данные аспекты имеют место быть, из чего можно сделать вывод актуальности данной темы, ее повседневного использования и не малой роли в жизни организации.

**Список литературы**

1. Налоговый Кодекс РФ.
2. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. / М.: Бухгалтерский учет, 1994
3. Ван Хорн, Джеймс К. Основы управления финансами. /М.: Гроссбух, 2000
4. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета./М.: Финансы и статистика, 2000
5. Ланикина О.Н. Инвентаризация. /М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997
6. Ларионова А.Д. Бухгалтерский учет. /М.: Гроссбух, 2000
7. Ложников И.Н. Некоторые вопросы организации бухгалтерского учета затрат на производство в современных условиях. //Журнал "Главбух" - 1996 - № 12.
8. Луговой А.В. Учет общепроизводственных расходов. //Журнал "Бухгалтерский учет" - 1999 - № 11.
9. Журнал «Налоговый учет для бухгалтера»- 2003.-№12.
10. Журнал «Финансовый директор»-2003.-№7; 2004.-№6.
11. Журнал «Учет в производстве»-2005.-№3.
12. Экономический словарь, [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://slovari.yandex.ru/dict/bse/article/00054/07200.html.
13. Информационный портал «Развитие бизнес систем» (РБС), [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://RBS.ru/.
14. Информационный портал «Аудит», [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://audit-it.ru/.
15. Информационный портал «Финансовый директор», [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://fd.ru/.
16. Информационный портал «Инталев», [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://intalev.ru/agregator/ssp/.
17. Интернет издание «Современная бухгалтерия», [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://snezhana.ru/plan-46/.