

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Досліджено нормативно-правову базу, що регулює питання бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва в Україні та країнах СНД на основі чого проведено критичний аналіз та надано пропозиції з удосконалення законодавчого регулювання зазначених питань

Постановка проблеми. Обраний країною напрям розвитку економічних відносин вимагає трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів. Незважаючи на індустріальний характер вітчизняної економіки, все більший вплив на діяльність підприємств справляють постіндустріальні методи виробництва, і хоча незавершене виробництво не є новим об'єктом обліку, в сучасних умовах господарювання даний об'єкт повністю видозмінюється, що викликає необхідність модифікації підходів до його бухгалтерського обліку і контролю. Така ситуація зумовлює невідповідність організації та методології бухгалтерського обліку сучасним реаліям ринку, що викликано інертністю вітчизняного законодавства в сфері бухгалтерського обліку, яке зорієнтовано виключно на індустріальний характер економіки та має ознаки законодавства країни з економікою закритого типу. Приведення вітчизняного законодавства сфери бухгалтерського обліку у відповідність вимогам ринку з перспективою побудови постіндустріальної економіки дозволить вирішити поставлені проблемні питання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Незавершене виробництво як елемент виробничого процесу в промисловості та об'єкт обліку традиційно є предметом економічних досліджень. Зокрема, інтерес дослідників привертають проблемні питання нормативного регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Дане питання є одним з напрямів дослідження, що висвітлювали в своїх працях такі вчені, як: В.М. Лановенко, М.В. Лінник, І.В. Смірнова, О.С. Фурманчук та інші. Проте, не применшуючи вагомий внесок зазначених вчених в теорію та методіку бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, слід відмітити, що роботи зазначених дослідників носять вузькоспеціалізований об'єктний характер.

Мета дослідження. Полягає в аналізі нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку незавершеного виробництва з метою виявлення недоліків в частині нормативного регулювання даної облікової категорії та внесення пропозицій з їх усунення.

Викладення основного матеріалу дослідження. Регламентация бухгалтерського обліку незавершеного виробництва здійснюється двома стандартами: П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати", які визначають концептуальні засади формування у бухгалтерському

обліку інформації про запаси та витрати підприємства і розкриття її у фінансовій звітності. Проте, цими стандартами не врегульовано проблемні питання оцінки незавершеного виробництва як специфічного виду запасів, в тому числі, при складанні фінансової звітності [23, с. 35].

Так, у П(С)БО 9 зазначено, що незавершене виробництво для цілей бухгалтерського обліку включено до складу запасів у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. А незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано дохід.

Згідно з п.4 П(С)БО 9 запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [24, с. 4].

Проте при викладенні порядку формування первісної вартості запасів в П(С)БО 9 "Запаси" зроблено посилення, що первісна вартість незавершеного виробництва формується у порядку, викладеному в П(С)БО 16 "Витрати". У П(С)БО 16 висвітлюються підходи до формування собівартості продукції, але не згадується про незавершене виробництво. З цього можна зробити висновок, що первісна вартість незавершеного виробництва повинна включати всі статті калькуляції [25, с. 107].

Крім того, з початку даного року було прийнято Податковий кодекс України, основною метою створення якого було зближення бухгалтерського та податкового обліку. Даний нормативний документ, в порівнянні з вищезазначеними, практично не регулює бухгалтерський облік незавершеного виробництва. Проте в ньому визначено склад витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції (робіт та послуг), і, відповідно, до собівартості незавершеного виробництва, хоча в самому нормативному документі посилення не зроблено. Порівняльний аналіз даного нормативного документу з П(С)БО 16 відображено в табл. 1.

Таблиця 1. Склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" та Податкового кодексу України

№ з/п	Склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	
	П(С)БО 16 "Витрати" [18]	Податковий кодекс України [15]
1	2	3
	Прямі матеріальні витрати	
1.	Вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 цього Положення (стандарту)	Вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандарті) бухгалтерського обліку
	Прямі витрати на оплату праці	
2.	Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат	Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат

Продовження таблиці 1

1	2	3
	Інші прямі витрати	
3.	Виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість	Виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 цього Кодексу, плата за оренду земельних і майнових паїв
	Змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати	
4.	До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності, та які розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітної періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення	Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг

З табл. 1 видно, що з прийняттям Податкового кодексу України, склад виробничої собівартості продукції дещо змінився. А саме, згідно Податкового кодексу України загальновиробничі витрати відносяться до інших витрат, як і адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні, фінансові та інші витрати, і не підлягають розподілу на постійні та змінні, оскільки не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Дані витрати відразу списуються на рахунок фінансових результатів. Така методика обліку змінює порядок калькулювання зменшуючи собівартості продукції, що не дозволяє об'єктивно визначити ринкову вартість продукції та встановити належну ціну, в результаті зменшується прибуток підприємства.

Необхідно врахувати, що управлінський персонал вимагає складання "повної" калькуляції, яка окрім "бухгалтерських" складових доповнюється іншими витратами операційної діяльності (в тому числі адміністративними, витратами на збут і т.д.). Виходячи з вище сказаного з 01.04.2011 р. (дати набуття чинності розділу III Податкового кодексу України "Податок на прибуток підприємств") калькулювання витрат для цілей фінансового, податкового і управлінського обліку буде відрізнятися [6, с. 11].

Згідно ж П(С)БО 16 "Витрати" загальновиробничі витрати включаються до собівартості виготовленої продукції, при чому лише в частині змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат. Нерозподілені ж постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Проте представлений порядок визначення собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) є трудомістким, у порівнянні з порядком, визначеним Податковим кодексом України. Фахівцям планово-облікових служб підприємства потрібно обрати з урахуванням доцільності та зафіксувати в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства базу для їх розподілу (вибір бази залежатиме від багатьох факторів, наприклад, галузі діяльності, розміру підприємства, виду продукції, що виготовляється, особливостей технології виробництва тощо), яка може суттєво вплинути на фактичну виробничу собівартість готової продукції.

Тобто, з прийняттям Податкового кодексу України порядок визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) став простішим, проте це не вирішило проблем, пов'язаних з бухгалтерським обліком незавершеного виробництва. Адже в даному нормативному документі, в частині визначення вартості виготовленої продукції (робіт, послуг) не робиться посилання на незавершене виробництво, як в П(С)БО 9 "Запаси". Тому постає проблема в правильності визначення первісної вартості незавершеного виробництва.

Крім того, з прийняттям Податкового кодексу України було відмінено розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів на складах, у незавершеному виробництві та у залишках готової продукції. За умовами пункту 5.9 Закону про податок на прибуток бухгалтер повинен був вести такий облік, суть якого полягала в порівнянні балансової вартості запасів на кінець звітного періоду з їх балансовою вартістю на початок того ж періоду. Якщо ця вартість збільшувалася – сума приросту розрахунковим шляхом збільшувала валові доходи, якщо зменшувалася – сума убутку включалася до валових витрат. Таким чином, податківці попереджали навмисне заниження прибутку до оподаткування [11, с. 21].

З вищевикладеного матеріалу можна зробити висновок про необхідність доповнення П(С)БО 16 "Витрати" та Податкового кодексу України посиланням на незавершене виробництво з метою врегулювання питання визначення вартості незавершеного виробництва, та зазначити в П(С)БО 16 "Витрати" порядок розподілу загальновиробничих витрат між витратами на готову продукцію та незавершене виробництво.

Оскільки зазначені П(С)БО визначають лише концептуальні засади бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, то практична їх реалізація зумовлює необхідність обґрунтування розробки власної облікової політики. У 2001 році було здійснено спробу вирішення цього питання шляхом розробки та затвердження Методичних рекомендацій по формуванню собівартості продукції [12]. Першим же нормативним документом після здобуття незалежності України було затверджене Кабінетом міністрів України "Типове положення по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості" від 26 квітня 1996 р. № 473, в пункті 189 якого встановлено: "Залежно від виду продукції, її складності, типу й характеру організації виробництва на промислових підприємствах застосовуються такі основні методи обліку й калькулювання фактичної собівартості продукції: нормативний, по передільний і позамовний" [7, с. 314].

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції мали недоліки, серед яких можна виокремити такі:

- встановлення однозначного визначення показника виробничої собівартості незалежно від того, де буде використовуватись цей показник: в бухгалтерському, статистичному чи управлінському обліку;

- незрозумілим є правовий статус цього документу, оскільки з одного боку, він мав би замінити Типове положення з планування обліку та калькулювання собівартості продукції у промисловості (1996 р.), а з іншого, Типове положення затверджено постановою Кабінету міністрів України, а Методичні рекомендації наказом Державного комітету промислової політики. Тобто це документи різного рівня;

- методичні рекомендації розроблені у відповідності до стандартів бухгалтерського обліку, проте окремі позиції їм суперечать.

В 2007 році згідно Наказу № 2 Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. було затверджено Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів. Проте їх прийняття не внесло суттєвих змін у питання бухгалтерського обліку та контролю незавершеного виробництва, як невідомої складової запасів. Адже в даному нормативному документі в частині незавершеного виробництва дублюється П(С)БО 9 "Запаси", – "для цілей бухгалтерського обліку запаси включають незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визначено доходу" [13].

Тобто на даний час нормативна регламентація незавершеного виробництва вкрай недосконала та поверхнева. Дані нормативні документи мають різний правовий статус, а тому одні з них підпорядковуються іншим, формуючи в загальному п'ять основних рівнів регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, які представлені на рис. 1.

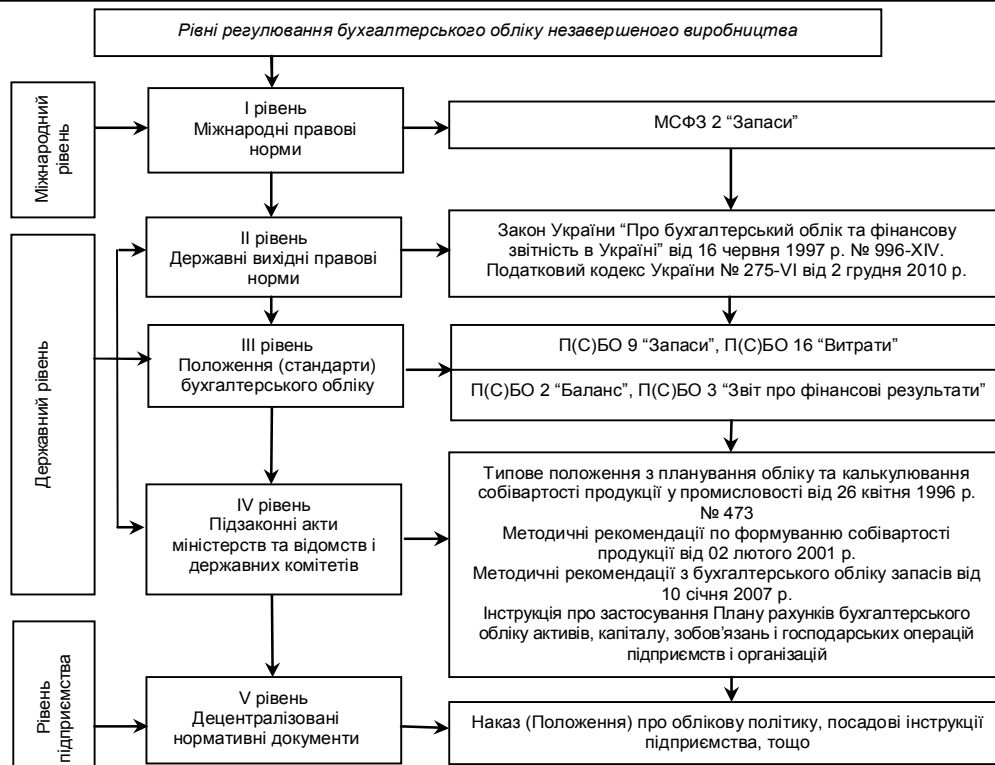


Рис. 1. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва

Розглянемо кожен з п'яти рівнів більш детально та нормативному регулюванні бухгалтерського обліку спробуємо деталізувати проблемні питання у незавершеного виробництва (табл. 2).

Таблиця 2. Нормативні документи, що регулюють питання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва

№ з/п	Нормативне джерело	Питання, що регулює
1.	Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 "Запаси" [10]	Визнання незавершеного виробництва суб'єкта господарювання складовою запасів. Методи оцінки запасів: за собівартістю або чистою вартістю реалізації. Склад витрат, які включаються до собівартості запасів, а відповідно і до собівартості незавершеного виробництва: витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати. Методи визначення собівартості: метод стандартних витрат або метод роздрібних цін. Формули собівартості: ідентифікація собівартості, середньозважена собівартість та метод ФІФО
2.	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 червня 1997 р. № 996-XIV [2]	Визначає та основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, обов'язки підприємств в проведенні інвентаризації активів, при складанні фінансової звітності, зокрема в частині відображення залишків незавершеного виробництва
3.	Податковий кодекс України № 275-VI від 2 грудня 2010 р. [15]	Визначає склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), проте посилення на незавершене виробництво відсутнє. Визнання нестач незавершеного виробництва складовою загальновиробничих витрат. Питання щодо визнання доходу від реалізації об'єктів незавершеного будівництва, та порядок визначення їх оціночної вартості
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" [19]	Визнання статей балансу та їх зміст, зокрема щодо залишків незавершеного виробництва. Оцінка та розкриття статей балансу
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" [20]	Визначає витрати, що формують собівартість реалізованої продукції та впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства (прибуток чи збиток)
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [21]	Регулює визнання незавершеного виробництва складовою запасів. Визначення первісної вартості запасів відповідно до положень П(С)БО 16 "Витрати"
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [18]	Визначає склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а відповідно і собівартості незавершеного виробництва
8.	Типове положення з планування обліку та калькулювання собівартості продукції у промисловості від 26 квітня 1996 р. № 473 [26]	Визначає склад витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), групуючи їх за економічними елементами. Визначає основні методи обліку й калькулювання фактичної собівартості продукції: нормативний, по передільний і позаомовний
9.	Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції від 02 лютого 2001 р. [12]	Встановлює однозначне визначення методики розрахунку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в розрізі бухгалтерського, статистичного та управлінського обліку, і відповідно собівартості незавершеного виробництва
10.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10 січня 2007 р. [13]	Аналогічно до П(С)БО 9 "Запаси" визначає незавершене виробництво складовою запасів. Визначення первісної вартості запасів відповідно до положень П(С)БО 16 "Витрати"
11.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5]	Визначає порядок застосування та призначення рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зокрема в частині застосування рахунку 23 "Виробництво", на якому відображаються залишки незавершеного виробництва (за дебетом рахунку)
12.	Наказ про облікову політику, посадові інструкції	Визначає порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва тощо

Як видно з табл. 2 законодавчі чи нормативно-правові документи з питань регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва в Україні відсутні. Представлені ж документи лише опосередковано стосуються даного об'єкту дослідження.

Вищенаведене дає змогу стверджувати, про необхідність розробки та затвердження на державному рівні нормативного документу, який би врегулював на теоретичному та практичному рівні всі суперечності, наведені в діючих нормативних документах з питань бухгалтерського обліку незавершеного виробництва та вирішив проблемні питання методики бухгалтерського обліку, що вже виникли. Загалом, дані проблемні питання пов'язані із стрімкою адаптацією Національних стандартів бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що в свою чергу руйнує національну систему бухгалтерського обліку. Руйнування такої системи полягає у тому, що дуже швидко приймалися та затверджувалися національні П(С)БО, які суперечать іншим нормативно-правовим актам з бухгалтерського обліку і конкретно не вирішують проблем обліку того чи іншого питання. Зокрема, це стосується і проблем обліку витрат незавершеного виробництва. Оскільки П(С)БО 9 "Запаси" має ряд відмінних моментів з міжнародним стандартом, який аналогічно до П(С)БО 9 "Запаси" лише опосередковано регулює бухгалтерський облік незавершеного виробництва МСФЗ 2 "Запаси". Зокрема, щодо незавершеного виробництва в П(С)БО 9 "Запаси", а саме п. 10 визначено, що первісною вартістю незавершеного виробництва є виробнича собівартість, яка визначається П(С)БО 16 "Витрати", хоча й п. 24. передбачено, що запаси в бухгалтерському обліку і звітності можуть відображатися за найменшою із двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

На міжнародному ж рівні, відсутнє окреме МСФЗ, яке регулює порядок визнання витрат, тому з метою визначення собівартості готової продукції, в тому числі і залишків незавершеного виробництва необхідно керуватися нормами МСФЗ 2 "Запаси". Згідно якого, незавершене виробництво, як складова запасів, повинно оцінюватися за найменшими із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Якщо ж порівнювати П(С)БО 16 "Витрати" та МСФЗ 2 "Запаси", в частині визначення складу витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції, і відповідно незавершеного виробництва, даний склад значно відрізняється. Відповідно до міжнародного стандарту собівартість повинна включати прямі витрати, змінні непрямі витрати та постійні непрямі витрати. За П(С)БО 16 це – матеріальні витрати, на оплату праці, інші прямі витрати, постійні розподілені та змінні загальновиробничі витрати.

Особливе місце в системі бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відіграють непрямі витрати, визначення і розподіл яких не є тотожним відповідно до діючої вітчизняної нормативно-правової бази і вимог МСФЗ.

Кардинальною відмінністю вітчизняного обліку від МСФЗ є те, що в процесі розподілу витрат на прямі і непрямі відсутній критерій економічної доцільності. Цій ситуації притаманні два аспекти. Сутність першого аспекту полягає в тому, що по суті технологічно прямі витрати, які можна ідентифікувати в первинних документах і облікових регістрах та віднести на конкретний різновид продукції (наприклад, окремі різновиди допоміжних матеріалів або разових робіт), будуть включені до складу непрямих витрат, якщо

витрати по їх вимірюванню та оцінці будуть перевищувати вигоди від їх точного розподілу.

Другий аспект передбачає, що суттєві для собівартості витрати, якщо з урахуванням цінностей технологічного процесу вони відносяться до декількох різновидів продукції, то за допомогою технологічного нормування при пробному випуску їх розмір повинний бути визначений, а вони повинні бути включені до складу собівартості за прямим методом. Вищезазначений критерій економічної доцільності, з урахуванням вимог МСФЗ, слід використовувати в вітчизняній практиці обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

З метою визначення витрат на виготовлення продукції в МСФЗ 2 "Запаси" виокремлено термін "витрати на переробку", до складу яких, як зазначалося вище, включені три різновиди витрат:

- прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом цього різновиду продукції;
- змінні непрямі витрати, які залежать від змін обсягів виробництва;
- постійні непрямі витрати, величина яких не залежить від змін обсягів виробництва.

Для кожної групи встановлені власні критерії включення до собівартості продукції (робіт, послуг). Кожна юридична особа має право встановлювати будь-яку базу розподілу для непрямих витрат. В якості бази розподілу в стандарті рекомендується використання вимірника потужності ресурсу.

Для змінних витрат передбачено використання фактичної потужності (фактичний рівень виробництва, який мав місце у звітному періоді), а для постійних – нормальної потужності (очікуваний обсяг виробництва, величина якого дорівнює середньому рівню виробництва, що мав місце в попередніх звітних періодах, з урахуванням витрат потужності при плановому технічному обслуговуванні).

В практичній діяльності розподілені за кошторисними ставками непрямі постійні затрати, які віднесені на конкретний виріб, відрізняються від витрат, які обліковуються у відповідному звітному періоді. Таке відхилення відноситься до складу витрат звітного періоду. В разі виникнення ситуації, коли фактичний рівень виробництва є вищим, ніж нормативний, то відповідно п. 11 МСФЗ 2 "Запаси" передбачено в якості бази розподілу непрямих постійних витрат використовувати фактичну потужність. Крім того, переоцінку запасів здійснювати заборонено. Проте, слід підкреслити, що така ситуація є нетиповою для зарубіжних суб'єктів господарювання, які здійснюють свою комерційну діяльність з використанням планування, бюджетування і прогнозування [8, с. 142-143].

В МСФЗ основна увага приділяється переважно основним проблемам бухгалтерського обліку запасів, а не незавершеного виробництва, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування всіма країнами.

Проблема недосконалості та поверхневого регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва стосується не лише України. За кордоном регулюванню даному об'єкту приділяється теж незначна увага, для підтвердження чого здійснимо огляд нормативних документів, які регулюють незавершене виробництво за кордоном, а саме в Російській Федерації, Республіці Білорусь та Польщі.

Перелік нормативно-правових документів, які регулюють облік та контроль незавершеного виробництва узагальнено в табл. 3.

Таблиця 3. Нормативно-правові документи з обліку та контролю незавершеного виробництва в Російській Федерації, Республіці Білорусь та Польщі

№ з/п	Країна	Нормативно-правовий документ
1.	Російська Федерація	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н [17] Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06 мая 1999 г. № 33н [16] План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н [14] Методические рекомендации по учету материально-производственных запасов, приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н [9]
2.	Республіка Білорусь	Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" від 18 жовтня 1994 г. № 3321-XII [1] Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой продукции организациями промышленности, утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 декабря 2003 г. № 191/263 [3] Инструкция по бухгалтерскому учету "Расходы организации", утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182 [4] Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 "Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета" [22]
3.	Польща	Ustawa z dnia 29 września 1994 г. о rachunkowości [27]

З таблиці 3 очевидно що, в Польщі відсутній окремий документ, який би регулював та визначав особливості ведення бухгалтерського обліку незавершенного виробництва. Всі нормативні документи поверхнево стосуються даного об'єкта дослідження. На противагу цьому, в Російській Федерації та Республіці Білорусь, нормативне регулювання бухгалтерського обліку незавершенного виробництва знаходиться на достатньому рівні. Зокрема в Республіці Білорусь затверджено Інструкцію з ведення бухгалтерського обліку незавершенного виробництва, яка главою 6 визначає особливості обліку та оцінки незавершеного виробництва. В Російській Федерації порядок ведення бухгалтерського обліку незавершенного виробництва регулюється Положенням про ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Аналіз практики впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку виявила проблемні питання методичного характеру, наявність яких пов'язана з недостатнім рівнем наукового обґрунтування, що зокрема, стосується і незавершеного виробництва. Тому дані проблемні питання методичного характеру потребують доопрацювання як на мікро- (рівні підприємства), так і макро- (рівні держави) рівнях.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Здійснивши огляд нормативної та законодавчої бази з питань бухгалтерського обліку та контролю незавершеного виробництва ми дійшли висновку, що облік незавершеного виробництва в Україні регламентується двома національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати". Однак ці стандарти визначають лише концептуальні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та витрати підприємства і розкриття її у фінансовій звітності. Законодавчі та нормативні документи, які б регулювали облік незавершеного виробництва в Україні відсутні. Розглянуті нормативні документи лише опосередковано стосуються даної теми. Тому, доцільною буде розробка та затвердження на державному рівні нормативного документу, який би регулював всі суперечності, наявні в діючих законодавчих та нормативних документах з обліку незавершеного виробництва та вирішив проблеми методики бухгалтерського обліку, що вже виникли.

Порівняльний аналіз підходів до нормативного регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва в Російській Федерації, Республіці Білорусь та Польщі і їх порівняння з вітчизняною практикою дає можливість стверджувати, що відбувається конвергенція національних Положень бухгалтерського обліку і Міжнародних стандартів фінансової звітності щодо бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Однак, у зв'язку з тим, що Міжнародні стандарти фінансової звітності носять рекомендаційний характер і не враховують всі особливості функціонування підприємства, в Україні абсолютна тотожність цих стандартів неможлива. Тому, актуальним напрямком подальшого дослідження є розробка методики обліку та оцінки витрат в незавершеному виробництві, яка дозволила б

наблизити вітчизняну облікову практику в частині незавершеного виробництва з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Список використаної літератури:

1. Закон Республіки Білорусь "О бухгалтерском учете и отчетности" від 18 жовтня 1994 г. № 3321-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=v19403321>.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&p=1295962055814191>.
3. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой продукции организациями промышленности, утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 декабря 2003 г. № 191/263 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf261203_182.zip.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету "Расходы организации", утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf261203_182.zip.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1292864561521438>.
6. Карпова В. Выбор метода калькулирования незавершенного производства при оптимизации налога на прибыль / В. Карпова // Управление делами и бюджетирование для специалистов в области управления финансами, 2011. – С. 10-15.
7. Лановенко В.М. Методи оцінки собівартості незавершеного виробництва та готової продукції і їх використання в обліку й звітності: тези доповіді Міжнародної науково-практичної конференції ["Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки"], (Луцьк, 3 грудня 2010 р.) / В.М. Лановенко. – Луцьк: Луцький національний технічний університет, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, 2010. – 350 с.
8. Лінник М.В. Теоретичні проблеми бухгалтерського обліку і оцінки незавершеного виробництва / М.В. Лінник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (9) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 264 с.
9. Методические рекомендации по учету материально-производственных запасов, приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forum.zakonia.ru>.
10. Міжнародний стандарт

фінансової звітності 2 "Запаси" (IAS 2) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf. 11. Міронова Ю.Ю. Незавершене виробництво, готова продукція та пункт 5.9 / Ю.Ю. Міронова // *Баланс*. – 2010. – № 82 (1016). – С. 21-25. 12. Наказ Державного комітету промислової політики України від 02 лютого 2001 р. № 47 "Про затвердження методичних рекомендацій по формуванню собівартості продукції" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 13. Наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2 "Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. 14. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forum.zakonia.ru>. 15. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 275-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.nau.ua>. 16. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06 мая 1999 г. № 33н [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/po_date/2010/PBU_10.pdf. 17. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forum.zakonia.ru/>. 18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>. 19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99&p=1292864561521438>. 20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>. 21. Положення (стандарт) бухгалтерського

обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99&p=1294060220917335>. 22. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 "Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf300503_89.zip. 23. *Смірнова І.В.* Методичні підходи до обліку незавершеного виробництва в сучасних умовах виробництва: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції ["Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні"], (Київ, 16-18 жовтня 2000 р.) / І.В. Смірнова. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с. 24. *Смірнова І.В.* Облік незавершеного виробництва у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / І.В. Смірнова // *Економіка: проблеми теорії та практики. Міжвузівський збірник наукових праць.* / Випуск 21. – Дніпропетровськ, 2000. – 99 с. 25. *Смірнова І.В.* Особливості обліку незавершеного виробництва на підприємствах Кіровоградської області: матеріали Всеукраїнської науково-методическої конференції ["Проблеми теорії та практики учета, аудита, анализа и пути их решения"], (Севастополь, 6-8 мая 2003 г.) / І.В. Смірнова. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2002. – 272 с. 26. Типове положення з планування обліку та калькулювання собівартості продукції у промисловості від 26 квітня 1996 р. № 473 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.nau.ua>. 27. Ustawa z dnia 29 września 1994 г. o rachunkowości [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://msp.money.pl/akty_prawne/ustawa_o_rachunkowosci/?sec=01.

БОЯРСЬКИЙ Юрій Іванович – здобувач, Житомирського державного технологічного університету головний бухгалтер ЗАТ "Новоакрамоторський машинобудівний завод"

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку, контролю і аналізу незавершеного виробництва