

НЕЗАВЕРШЕНЕ ВИРОБНИЦТВО: ОЦІНКА ТА ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ

Розглянуто питання оцінки та відображення в бухгалтерському обліку незавершеного виробництва

Постановка проблеми. Ефективний розвиток та зростання прибутковості підприємств України неможливе без удосконалення системи управління витратами виробництва і собівартістю продукції. Витрати виробництва істотно впливають на обсяги та динаміку прибутку, управління витратами дозволяє оптимізувати їх величину, формувати достовірніші результативні показники діяльності підприємств і правильно визначати стратегію розвитку. Собівартість продукції відображає економічну ефективність роботи суб'єкта господарювання, її точне визначення є інструментом контролю за базовим рівнем витрат. Достовірність визначення собівартості готової продукції залежить від коригування витрат виробництва на вартість незавершеного виробництва. Тому, однією із задач системи управління діяльністю суб'єкта господарювання є налагодження дієвої системи обліку витрат підприємства, важливою ділянкою якого є оцінка та бухгалтерський облік незавершеного виробництва.

Мета дослідження. Дослідити особливості оцінки залишків незавершеного виробництва та відображення операцій з незавершеним виробництвом в бухгалтерському обліку підприємства.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних положень і методологічних підходів до проблем оцінки та бухгалтерського обліку незавершеного виробництва зробили вітчизняні та зарубіжні дослідники: Д. Бікулова, Н. Вороная, Н. Діброва, Т. Демченко, В. Корнілова, Є. Котляров, М. Лінник, В. Міщенко, Ю. Миронова, Л. Мудра, А. Свіріденко, І. Смірнова, Н. Ткаченко.

Виклад основного матеріалу. Під *незавершеним виробництвом* як об'єктом бухгалтерського обліку розуміється продукція (роботи, послуги), що не пройшла всі етапи обробки, передбачені технологічним процесом, а також продукція, яка не повністю укомплектована та не пройшла технічний контроль.

В нормативних документах, які регулюють бухгалтерський облік незавершеного виробництва в Україні не наведено складових, які включаються до незавершеного виробництва. У зв'язку з цим відсутня однастайна позиція авторів щодо складу незавершеного виробництва як в літературі наукового, так і практичного спрямування. Для вирішення цього проблемного питання доцільно регламентувати склад незавершеного виробництва на законодавчому рівні шляхом доповнення П(С)БО 9 "Запаси" або Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів переліком складових, які включаються та не включаються до незавершеного виробництва, в наступній редакції.

До складу незавершеного виробництва включаються:

- вироби, деталі та вузли, які не пройшли всіх стадій (фаз, переділів), що передбачені технологічним процесом, і не закінчені обробкою;
- продукція, обробку якої закінчено, але яка не прийнята відділом технічного контролю, а також прийняті ним, але з певних причин не здана на склад;

- вироби, що проходить стадію випробування або спеціального налагодження, зумовленого договором із замовником;
 - готова продукція, що не пройшла затарювання та пакування на місці виробництва, якщо це передбачено технологічним процесом;
 - деталі і напівфабрикати власного виробництва, що підлягають подальшій обробці;
 - виправний брак у виробництві.
- Не відносяться до незавершеного виробництва:*
- сировина, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, які не встигли піддатися обробці;
 - вироби, деталі та вузли за анульованими замовленнями;
 - брак, що не підлягає виправленню.

Обсяг незавершеного виробництва залежить від виду економічної діяльності підприємства, що визначає тривалість виробничого циклу. Найбільша питома вага незавершеного виробництва у машинобудуванні, особливо з одиничним характером виробництва. Іншими факторами, від яких залежить обсяг незавершеного виробництва та які доцільно врахувати при організації обліку та контролю незавершеного виробництва на конкретному підприємстві є: обсяг загального виробництва, кількість та конструкція обладнання, що приймає участь в процесі виробництва; асортимент та номенклатура продукції, що виготовляється; організація технологічного процесу; організація складського господарства; процес контролю якості та ін.

Іншим питанням щодо якого існують суперечності та ведуться дискусій серед науковців є визначення кількісного та вартісного складу незавершеного виробництва в частині доцільності та порядку проведення інвентаризації; визначення залишків незавершеного виробництва за даними оперативного обліку; методів та способів оцінки незавершеного виробництва. Розглянемо дане питання більш детально.

Для визначення собівартості незавершеного виробництва необхідно:

- 1) знати його кількісний вираз (кількість деталей, вузлів, одиниць виробів за етапами технологічного процесу);
- 2) здійснити вартісну оцінку незавершеного виробництва.

I. Кількісний вимір незавершеного виробництва.

Порядок визначення залишків незавершеного виробництва залежить від характеру виробництва. Підприємство встановлює їх насамперед на підставі оперативних даних про відпуск запасів у виробництво та випуск готової продукції. Але такі дані потребують періодичної перевірки на достовірність. Для підвищення рівня достовірності визначення величини незавершеного виробництва та уточнення даних бухгалтерського обліку доцільно проводити інвентаризацію залишків незавершеного виробництва, у ході якої виявляють фактичну наявність незакінчених виробів, їх комплектність, а також неврахований брак.

Основна складність проведення інвентаризації незавершеного виробництва, на думку Р. Гаркавіна, полягає в тому, що процес виробництва здійснюється безперервно, а повний цикл виробництва однієї одиниці готової продукції може займати менше часу, ніж необхідно для проведення інвентаризації, а також у тому, що на момент початку інвентаризації ступінь готовності кожної окремої одиниці незавершеного виробництва може бути від 1 до 99 % [4].

Підставою для проведення інвентаризації незавершеного виробництва є наказ керівника підприємства, яким формується і склад інвентаризаційні комісії. П. 11.9 Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків

№ 69 [6] окреслено основні моменти інвентаризації незавершеного виробництва. Оскільки особливої типової форми інвентаризації незавершеного виробництва немає, тому для цілей оформлення результатів інвентаризації незавершеного виробництва використовується затверджений Наказом № 193 "Інвентаризаційний опис" типової форми № М-21. Крім того, підприємство може розробити власні документи з урахуванням специфіки свого виробництва: інвентаризаційний ярлик, акт залишків незавершеного виробництва, відомість залишків запасів, які не піддалися обробці, порівнювальну відомість результатів інвентаризації.

Перед початком інвентаризації всі непотрібні цехам матеріали, напівфабрикати, деталі, вузли і агрегати, обробка яких на даному етапі закінчена, підлягають здачі на склад.

При інвентаризації незавершеного виробництва перевіряється фактична наявність заділів (деталей, вузлів, агрегатів) і виробів, виготовлення яких або збірка ще не закінчена; фактична комплекність незавершеного виробництва; залишок незавершеного виробництва за анульованими замовленнями, а також за замовленнями, виконання яких призупинене; оцінка незавершеного виробництва.

При проведенні інвентаризації незавершеного виробництва необхідно визначити:

- фактичну наявність заділів (деталей, вузлів, агрегатів) та не закінчених виробів, які знаходяться у виробництві;

- фактичну комплекність незавершеного виробництва;

- залишок незавершеного виробництва за анульованими замовленнями, а також замовленнями, виконання яких призупинено.

Перевірка незавершеного виробництва (деталей, вузлів, агрегатів) проводиться шляхом фактичного підрахунку, зважування, виміру для зняття натуральних залишків по кожному окремому складу, дільниці, об'єкту, які знаходяться у матеріально відповідальних осіб.

На практиці для підрахунку виробів на певному робочому місці, невеликій дільниці, внутрішньоцеховому складі тощо користуються інвентаризаційними ярликами. Ярлик виписують на кожен окремо взяті партію деталей або робоче місце. Після підрахунку по всьому цеху ярлики збирають і підраховують загальну кількість залишків незавершеного виробництва.

Інвентаризаційні описи складаються окремо за кожним відокремленим структурним підрозділом (цех, дільниця), а також за матеріально відповідальними особами із зазначенням найменування заділів, стадії або ступеня їх готовності, кількості або обсягу робіт. Сировина, матеріали і купівельні напівфабрикати, які знаходяться на робочих місцях та ще не були в обробці, до опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних цінностей або в окремих описах. Для бракованих виробів, які виявлені в результаті інвентаризації, складаються окремі описи.

За незавершеним виробництвом, яке є неоднорідною масою або сумішшю сировини, в описах наводиться два кількісних показника: кількість даної маси або суміші та кількість сировини або матеріалів (за окремими найменуваннями), яка входить у її склад. Кількість сировини або матеріалів визначається технічними розрахунками у порядку, передбаченому галузевими інструкціями та методичними рекомендаціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції. Зокрема, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції у промисловості; Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і організаціях житлово-

комунального господарства; Методичними рекомендаціями з формування собівартості проектних робіт; Методичними положеннями з планування, обліку і калькуляції собівартості робіт (послуг) на підприємствах з газифікації та газопостачання.

Результати проведеної інвентаризації звіряють із бухгалтерським обліком. Після визначення кількості незавершеного виробництва здійснюється її оцінка. Для цього складається акт за результатами інвентаризації незавершеного виробництва, де вказується його вартість і виявлені відхилення від облікових даних.

Найчастіше на практиці інвентаризація незавершеного виробництва проводяться на кінець року перед складанням річної фінансової звітності, що обумовлено значною трудомісткістю таких робіт. Така ситуація обумовлює викривлення даних бухгалтерського обліку та позбавляє показник незавершеного виробництва контрольних та аналітичних функцій.

Отримання кількісних показників залишків незавершеного виробництва за даними оперативного обліку чи проведеної інвентаризації передбачає їх наступне переведення у вартісний вимір із застосуванням єдиного грошового вимірника.

II. Оцінка вартості незавершеного виробництва

Достовірна оцінка незавершеного виробництва має важливе значення для точного розрахунку собівартості виготовленої продукції і забезпечення збереження незавершених деталей і виробів у виробництві.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” незавершене виробництво може оцінюватися:

- за найменшою із двох оцінок – первісною або чистою вартістю реалізації [10, п. 24];
- за нормативними затратами [10, п. 21].

Таким чином, залишки незавершеного виробництва можуть бути оцінені або за фактичною, або за нормативною (плановою) виробничою собівартістю. Обраний метод оцінки відображається в Наказі про облікову політику. На основі проведеного анкетування підприємств Житомирської області (табл. 1) встановлено, що на практиці суб'єкти господарювання надають перевагу оцінці витрат за фактичною собівартістю.

Таблиця 1. Основні елементи облікової політики підприємств щодо відображення вартості витрат на виробництво продукції в бухгалтерському обліку

Складові елементи облікової політики	Метод обліку витрат		Метод калькулювання собівартості продукції				База оцінки незавершеного виробництва	
	фактичної собівартості	нормативної собівартості	позамовний	попроцесний	повної собівартості	неповної собівартості	на підставі даних калькулювання	за даними інвентаризації
Підприємство								
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ПАТ “Бердичівський машинобудівний завод “Прогрес”	+	-	-	-	+	-	-	+
ПАТ “Соколовський кар'єр”	+	-	+	-	-	-	+	-
ПАТ “Ушицький комбінат будівельних матеріалів”	+	-	-	-	+	-	+	-

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
ПрАТ “Житомирбудрозвідування”	+	-	+	-	-	-	-	+
Житомирський колійний ремонтно-механічний завод	+	-	-	-	+	-	-	+
ТзОВ “ТН Актив”	+	-	-	-	+	-	+	-
ТОВ “Агроспец ресурси”	+	-	-	-	+	-	+	-
ТзОВ “Бердичівський пивоварний завод”	+	-	+	-	-	-	+	-
ТзОВ “БТК-Центр Комплект”	+	-	-	-	+	-	+	-
ТзОВ “Житомир Атлас Ворд”	+	-	+	-	-	-	+	-
Разом	10	0	4	0	6	0	7	3

За даними табл. 1 можна відмітити, що в жодному із наведених підприємств методом обліку витрат не обрано нормативну собівартість, що обумовлено його трудомісткістю, у зв'язку з необхідністю оперативного виявлення відхилень від розроблених стандартних норм витрат на виробництво за стадіями технологічного процесу для запобігання надлишків при використанні сировини й матеріалів.

Для оцінки незавершеного виробництва додаються витрати за тими операціями обробки (фазами, переділами), які вироби (роботи) вже пройшли. Оцінка незавершеного виробництва здійснюється різними способами в залежності чи є виробництво масовим (серійним) або одиничним (рис. 1).

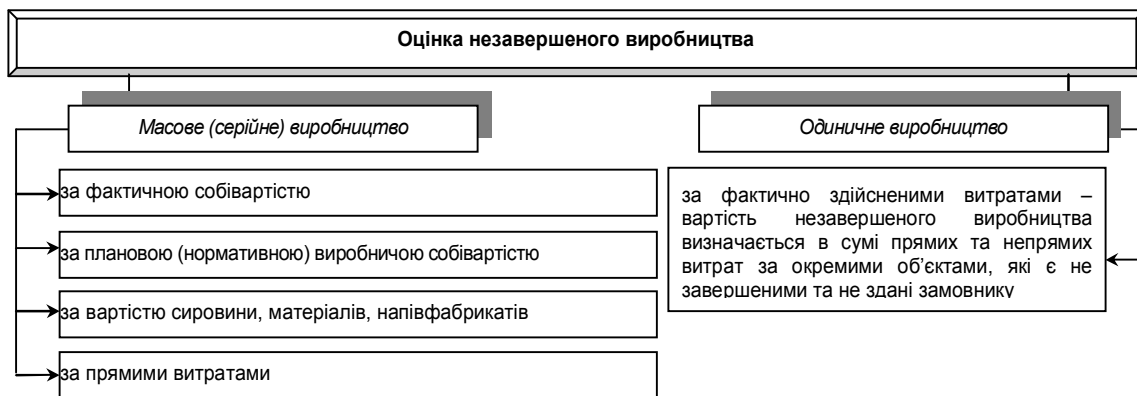


Рис. 1. Способи оцінки незавершеного виробництва

Оцінка незавершеного виробництва в масовому (серійному) виробництві може бути здійснена за одним із чотирьох способів (рис. 1). За твердженням Ю.Ю. Миронової, найбільш об'єктивною та точною є оцінка за фактичною собівартістю, проте сфера використання даного методу оцінки обмежена [8]. Зазвичай оцінку за фактичною собівартістю використовують у серійному виробництві з позамовним методом калькулювання, при якому витрати обліковують за партіями-замовленнями або у виробництві з попроцесним методом калькулювання.

При оцінці незавершеного виробництва за плановою (нормативною) собівартістю визначається планова собівартість незавершеного виробництва, при цьому між готовою продукцією (виконаними роботами) і незавершеним виробництвом розподіляється планова величина загальновиробничих витрат. Спосіб оцінки за плановою (нормативною) виробничою собівартістю використовують підприємства, що застосовують метод обліку за нормативними витратами. Цей спосіб оцінки може викликати недостовірність даних обліку, зокрема, в частині викривлення даних про собівартість продукції, оскільки відхилення суми фактичних витрат від планового рівня буде віднесено на готову продукцію.

Оцінка незавершеного виробництва за прямими витратами передбачає, що вся незавершена виробництвом продукція оцінюється за вартістю використаних для її виробництва сировини, матеріалів, з урахуванням нарахованої заробітної плати працівникам виробництва даної продукції (незавершеного виробництва), без урахування загальновиробничих витрат. Даний спосіб доцільно використовувати лише якщо кількість незавершеного виробництва істотно не змінюється протягом кількох періодів.

Спосіб оцінки за вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів відображає витрати, якщо незавершене виробництво – це сировина (матеріали, напівфабрикати), яку тільки передано на виробництво, і яка ще не пройшла переробку. Кількість сировини, матеріалів та напівфабрикатів визначається шляхом проведення замірів та лабораторних аналізів і зазначається в перерахунку на вміст у них корисної речовини. Використовується на підприємствах з безперервним технологічним процесом.

Для одиничного виробництва оцінка незавершеного виробництва здійснюється за фактично здійсненими витратами, оскільки витрати обліковуються за кожним конкретним замовленням. В даному випадку всі виробничі витрати розподіляються між окремими об'єктами обліку.

Після проведення кількісного виміру залишків незавершеного виробництва та переведення їх у вартісний показник, постає завдання відображення незавершеного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та фінансовий звітності підприємства. Застосування комп'ютерних технологій надає можливість підвищувати аналітичність та оперативність даних системи бухгалтерського обліку в частині незавершеного виробництва.

Облік незавершеного виробництва здійснюється відповідно до встановленого порядку на рахунках бухгалтерського обліку, передбачених для узагальнення витрат основного та допоміжного виробництва та обслуговуючих господарств, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Основним рахунком, який передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку для відображення процесу виробництва, є рахунок 23 "Виробництво" (рис. 2). За дебетом рахунку 23 відбувається формування виробничої собівартості, за кредитом відображається сума фактично виготовленої продукції; сальдо початкове відображає залишки незавершеного виробництва на початок періоду, сальдо кінцеве – на кінець звітного періоду.

Залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду розраховується за формулою:

$$НВк = НВп + Вм - Б - Св \quad (1)$$

де НВк – собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця;

НВп – собівартість незавершеного виробництва на початок місяця;

Вм – витрати за звітний період (прямі та розподілена загальновиробничі);

Б – собівартість невиправного браку;

Св – собівартість готової продукції.

Вартість незавершеного виробництва обліковується окремо від собівартості готової продукції, випущеної у звітному періоді.

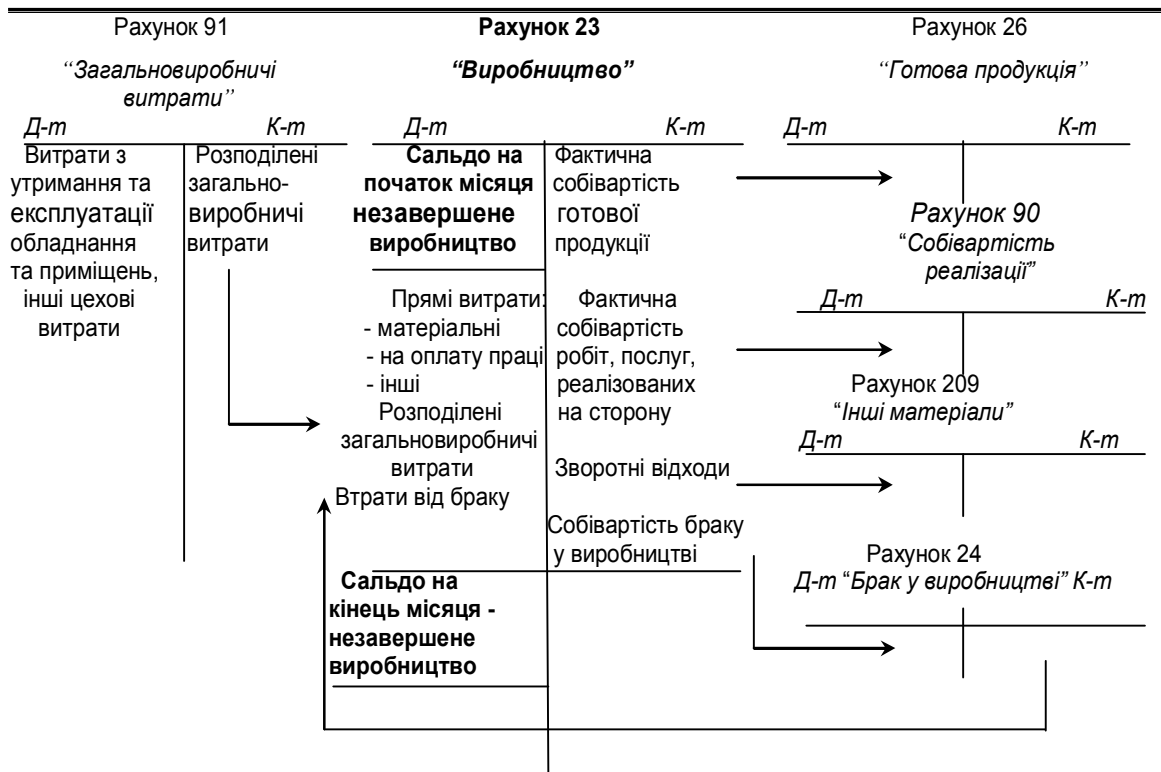


Рис. 2. Відображення незавершеного виробництва в процесі обліку витрат на виробництво [2, с. 245]

Для систематизації основних господарських операцій з обліку незавершеного виробництва наведемо їх в розрізі звичайної та надзвичайної діяльності.

Звичайна діяльність підприємства.

1) Проведення уцінки (дооцінки) залишків незавершеного виробництва:

а) уцінка:

Д-т 946 "Втрати від знецінення запасів" К-т 23 "Виробництво" (для підприємств, що застосовують 9 клас рахунків);

Д-т 84 "Інші операційні витрати" К-т 23 "Виробництво" (для підприємств, що застосовують 8 клас рахунків).

б) дооцінка:

Д-т 23 "Виробництво" К-т 423 "Дооцінка активів".

2) Реалізація частини незавершеного виробництва:

Д-т 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" К-т 23 "Виробництво"

3) За результатами інвентаризації залишків незавершеного виробництва складають наступні бухгалтерські проводки:

• на вартість виявленого невірального браку:

Д-т 24 "Брак у виробництві" К-т 23 "Виробництво";

• на суму виявлених недостач товарно-виробничих запасів:

а) не з вини матеріально відповідальної особи:

Д-т 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" К-т 23 "Виробництво" (для підприємств, що застосовують 9 клас рахунків);

Д-т 84 "Інші операційні витрати" К-т 23 "Виробництво" (для підприємств, що застосовують 8 клас рахунків).

б) з вини окремих осіб:

Д-т 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” К-т 23 “Виробництво”.

в) на суму виявлених надлишків:

Д-т 23 “Виробництво” К-т 71 “Інший операційний дохід”

Надзвичайна діяльність підприємства.

1) В результаті надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж) втрати незавершеного виробництва відображаються:

Д-т 99 “Надзвичайні витрати” К-т 23 “Виробництво” (для підприємств, що застосовують 9 клас рахунків);

Д-т 85 “Інші витрати” К-т 23 “Виробництво” (для підприємств, що застосовують 8 клас рахунків).

У фінансовій звітності суб'єктів господарювання інформація про незавершене виробництво (в частині витрат на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), облік яких ведеться на рахунок 23 “Виробництво”, а також вартість напівфабрикатів власного виробництва, які обліковуються на рахунок 25 “Напівфабрикати”) знаходить відображення у статті “Незавершене виробництво” Ф. №1 “Баланс” (р. 120) та Ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” (р. 890).

Доцільним є розробка форм внутрішньої звітності щодо незавершеного виробництва підприємства, яка б надавала управлінському персоналу оперативну інформацію про ефективність здійснення витратних операцій й залишок незавершеного виробництва, виступаючи інформаційною базою для прийняття рішень щодо попередження настання збитків.

Висновки та пропозиції. Підприємство залежно від виду економічної діяльності, технологічного процесу, особливостей організації виробництва самостійно обирає спосіб оцінки незавершеного виробництва та закріплює його в Наказі про облікову політику. Оцінка незавершеного виробництва за фактично понесеними витратами застосовується для одиничних виробництв. Підприємства, які здійснюють масовий (серійний) випуск продукції можуть обрати один із чотирьох методів: за фактичною собівартістю; за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів та за прямими витратами.

Оцінку незавершеного виробництва за фактичною собівартістю використовують підприємства із позамовним та попроцесним методом калькулювання витрат. Оцінка за плановою (нормативною) собівартістю застосовується суб'єктами господарювання, які застосовують метод обліку за нормативними витратами. Оцінка за вартістю сировини, матеріалів та напівфабрикатів, використовується підприємством, якщо незавершеним виробництвом є сировина (матеріали, напівфабрикати). Спосіб оцінки за прямими витратами використовують підприємства, які мають протягом кількох звітних періодів незмінну кількість незавершеного виробництва.

Облік незавершеного виробництва має вирішувати завдання щодо наявності достовірної інформації про розмір його залишків в натуральному і вартісному виразі, а також завдання щодо визначення фактичних розмірів браку та втрат. При цьому зазначена інформація має бути своєчасною та формуватися в розрізі видів продукції, що виготовляється, та в розрізі структурних підрозділів підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андросов А.М. Бухгалтерський учет / А.М. Андросов, Е.В. Викулова. – М.: Андросов, 2000. – 1024 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [із передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
3. Войтенко Т. Облік та інвентаризація незавершеного виробництва / Т. Войтенко, Н. Вороная, А. Свіріденко // Спецвипуск газети “Податки та бухгалтерський облік”. – № 07 від 26 липня 2010 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukr.buhgalter.com.ua/articles/details/4887>.
4. Гаркавін Р. Інвентаризація незавершеного виробництва / Р. Гаркавін // Школа бухгалтера. – 2007. – № 6: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid01853.html>.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV: [Електронний ресурс]. – Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>.
6. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.1994 р. № 69: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>.
7. Котляров Є. Незавершене виробництво: особливості оцінки та обліку / Є. Котляров, В. Корнілова // Бухгалтерія. – 2008. – №48. – С. 53-59.
8. Миронова Ю.Ю. Облік незавершеного виробництва на підприємстві / Ю.Ю. Миронова // Науково-технічний збірник “Комунальне господарство міст”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: eprints.kname.edu.ua/16754.
9. Мудра Л. Облік незавершеного виробництва / Л. Мудра // Баланс. – № 5. – 2009. – С. 40-46.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.