

Облік незавершеного виробництва у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Останнім часом на практиці виникають проблеми методичного характеру, пов'язані із застосуванням концептуальних положень національних облікових стандартів. Це стосується і такого облікового об'єкта, як незавершене виробництво.

Методологію обліку незавершеного виробництва в Україні з 1.01.2000 року регламентують такі стандарти, як Положення бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [1] та Положення бухгалтерського обліку (ПБО) 16 “Витрати” [2]. Так, ПБО 9 визначає незавершене виробництво як запас підприємства та робить посилання, що його первісною вартістю визнається собівартість виробництва, яка визначається за ПБО 16. В останньому наводиться порядок формування лише виробничої собівартості, робіт та послуг, а не незавершеного виробництва. На нашу думку, редакцію ПБО 16 доцільно уточнити: зазначити, що положення цього стандарту поширюються на незавершене виробництво. Аналіз положень національних стандартів стосовно незавершеного виробництва виявив проблемні питання методичного характеру, які потребують доопрацювання як на рівні підприємства, так і відомчого управління.

Згідно з п.4 ПБО 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 підчас виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- молодняк тварин та тварини на відгодівлі, продукцію сільського та лісового господарства.

Вітчизняні ПБО регламентують оцінку статей балансу, зокрема запасів, а відповідно, і незавершеного виробництва. У зв'язку з цим, виникають проблеми, пов'язані з приведенням традиційної оцінки незавершеного виробництва у відповідність до вимог ПБО. По-перше, традиційно в системі бухгалтерського обліку в умовах використання елементів нормативного методу обліку витрат здійснюється переоцінка незавершеного виробництва, яка пов'язана із зміною норм витрат. По-друге, з введенням в дію ПБО 9 на дату складання фінансової звітності необхідно здійснювати переоцінку запасів(в

тому числі й незавершеного виробництва) з метою забезпечення такого принципу складання фінансової звітності, як обачність. В даному випадку цей принцип полягає в тому, що запаси повинні відображатись у звітності за найменшою з двох оцінок : первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. По-третє, в системі управління необхідною є інформація про повну та обмежену собівартість незавершеного виробництва для потреб визначення цінової політики підприємства, а також для інших управлінських рішень. Таку інформацію фінансовий облік забезпечити не може, оскільки первісна вартість незавершеного виробництва, з одного боку, не включає адміністративних витрат, а, з іншого,- містить частку постійних загальновиробничих витрат. І, нарешті, по-четверте, в системі податкового обліку необхідним є визначення впливу переоцінки незавершеного виробництва, проведеної в системі фінансового обліку, в частині складової “матеріали” у структурі незавершеного виробництва.

В даній публікації зроблена спроба визначити методологічні підходи переоцінки незавершеного виробництва лише з метою складання фінансової звітності.

Як вже зазначено, у відповідності до п. 24 ПБО 9 запаси відображуються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: чистою вартістю реалізації чи первісною вартістю. Виходячи з цього, методика проведення переоцінки незавершеного виробництва повинна включати такі етапи:

- 1) визначення первісної вартості незавершеного виробництва;
- 2) розрахунок чистої вартості реалізації незавершеного виробництва;
- 3) порівняння первісної вартості незавершеного виробництва з його чистою вартістю реалізації та визначення балансової вартості незавершеного виробництва, яка буде дорівнювати:
 - а) первісній вартості незавершеного виробництва, якщо
$$НЗВ_{п.в.} < НЗВ_{ч.в.р.};$$

б) чистій вартості реалізації незавершеного виробництва, якщо

$$НЗВ_{п.в.} > НЗВ_{ч.в.р.},$$

де $НЗВ_{п.в.}$ - первісна вартість незавершеного виробництва;

$НЗВ_{ч.в.р.}$ – чиста вартість реалізації незавершеного виробництва.

Первісна вартість незавершеного виробництва визначається у відповідності до п.11 ПБО 16 "Витрати", згідно з яким до неї включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Порівняно з діючою в Україні до 1.01.2000 року регламентацією обліку витрат[3] зменшена деталізація аналітичних статей витрат, що передбачає врахування галузевих та організаційних особливостей підприємства самим підприємством. Окремі положення нормативних документів відомчого характеру, що регламентували галузеві особливості, можуть бути використані і сьогодні, але потребують доопрацювання і приведення у відповідність з ПБО. Так, актуальними, з нашого погляду, залишається визначення фактичної собівартості незавершеного виробництва згідно з порядком, встановленим у відповідній галузі промисловості для калькулювання собівартості готової продукції за винятком: витрат внаслідок браку і витрат, що відносяться до товарної продукції: відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інших спеціальних витрат; витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, позавиробничих витрат.

Порівняння складу витрат згідно з діючою нормативною регламентацією до 1.01.2000 року і ПБО дає можливість зробити висновок, що в основу групування витрат покладені різні функціональні ознаки. Традиційно витрати за способом перенесення вартості на продукцію поділялись на прямі та непрямі. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат вони

поділялись на умовно-змінні та умовно-постійні, проте ця класифікаційна ознака при калькулюванні собівартості продукції не використовувалась.

У відповідності до ПБО 16 при визначенні собівартості збережено поділ витрат на прямі(прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) та непрямі(загальновиробничі витрати). Разом з тим, тепер використовується і поділ витрат на змінні та постійні. Так, згідно з п.16 зазначеного ПБО загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні (це, на нашу думку, дещо наближує вітчизняну практику калькулювання до визначення собівартості продукції на підставі лише змінних витрат, тобто за системою “ direct-costing”).

Таким чином, для визначення первісної вартості незавершеного виробництва кожне підприємство повинно переглянути порядок віднесення витрат до певної класифікаційної групи:

- витрат на продукцію або витрат періоду;
- прямих або непрямих витрат;
- змінних або постійних витрат.

Щодо чистої вартості реалізації запасів, то згідно з п.4 ПБО 9, - це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та збут. Стосовно незавершеного виробництва, чиста вартість реалізації визначається шляхом вирахування з очікуваної ціни реалізації готової продукції, що буде виготовлена з відповідної одиниці незавершеного виробництва, витрат на завершення , тобто доведення незавершеного виробництва до готовності, та збут. З нашого погляду, можливі два варіанти розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва:

$$1) ЧВР_{нзв} = (ЦР_{гп} - ВЗ_{гп}) * K, \quad (1)$$

де ЧВР_{нзв} – чиста вартість реалізації незавершеного виробництва;

ЦР_{гп} – очікувана ціна реалізації готової продукції, що буде виготовлена з незавершеного виробництва;

ВЗ_{гп} – витрати на збут готової продукції, що буде виготовлені з незавершеного виробництва;

К - коефіцієнт готовності незавершеного виробництва;

$$2) ЧВР_{нзв} = ЦР_{гп} - ВЗ_{нзв} - ВЗ_{гп}, \quad (2)$$

де ВЗ_{нзв} – витрати на завершення незавершеного виробництва.

Перший варіант є більш простим, проте його застосування на практиці ускладнюється тим, що абсолютно точно визначити коефіцієнт готовності незавершеного виробництва не можливо, оскільки воно повинно оцінюватись у розрізі всіх статей калькуляції, які можуть мати різний рівень готовності. Ми вважаємо, що чисту вартість реалізації необхідно визначати за другим варіантом. Виходячи з цього, для здійснення розрахунку необхідно визначити можливу ціну реалізації відповідного виду готової продукції, витрати на завершення незавершеного виробництва та витрати на реалізацію.

Можлива ціна реалізації – це ціна, що склалась на момент проведення переоцінки на подібну готову продукцію, що виготовляється підприємствами України. На нашу думку, з цією метою можна використовувати ціни, що склались на ринку. Як інформаційне джерело може бути використана довідкова та інша спеціальна література, а також інші результати маркетингових досліджень

Визначення витрат на завершення щодо незавершеного виробництва ускладнюється тим, що, по-перше, більшість промислових підприємств виготовляє достатньо великий асортимент продукції, а, по-друге, не завершена обробкою продукція кожного окремого виду знаходиться на різних операціях технологічного маршруту, а, отже, вимагає різних витрат по завершенню. Вирішення цього питання залежить від варіанту оперативного обліку руху деталей у виробництві, методу оцінки незавершеного виробництва та рівня автоматизації облікових робіт.

ПБО 16 регламентує оцінку залишків незавершеного виробництва у тому ж порядку, що і готової продукції, тобто за всіма калькуляційними статтями.

При цьому, перелік і склад статей калькулювання встановлюється підприємствами самостійно. Витрати на завершення незавершеного виробництва, на нашу думку, необхідно визначати в розрізі калькуляційних статей. Розмір витрат на завершення по прямим матеріальних витратах, прямим витратах на оплату праці та інших прямим витратах залежить від особливостей технологічного процесу.

Для визначення витрат на завершення по загальновиробничих витратах необхідно:

- 1) визначити суму загальновиробничих витрат, що відносяться до готової продукції, реалізованої продукції та незавершеного виробництва;
- 2) розрахувати суму загальновиробничих витрат, що припадає на одиницю готової продукції;
- 3) обчислити середню суму загальновиробничих витрат, що відносяться до одиниці продукції в незавершеному виробництві;
- 4) розрахувати різницю між двома попередніми показниками, яка буде дорівнювати витратам на завершення одиниці продукції в незавершеному виробництві за статтею "загальновиробничі витрати".

Відповідно, загальна сума на завершення по загальновиробничих витратах визначається як добуток суми цих витрат на одиницю продукції в незавершеному виробництві та обсягу незавершеного виробництва.

При здійсненні розподілу загальновиробничих витрат між готовою продукцією, товарною продукцією та незавершеним виробництвом рекомендовано:

- 1) Для розподілу загальновиробничих витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом використовувати таку саме базу, що і для розподілу цих витрат між окремими видами виготовляємої продукції, а також між собівартістю готової та реалізованої продукції. Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат повинен ґрунтуватись на організаційно-економічних особливостях підприємства. Використання

обсягу діяльності в якості бази розподілу на підприємствах, що мають незавершене виробництво, з нашого погляду, не доцільно.

- 2) При визначенні частки загальновиробничих витрат, що відноситься до незавершеного виробництва, базу розподілу за нормальною потужністю необхідно додатково поділяти на витрати, що відносяться до готової продукції та незавершеного виробництва. Оскільки у ПБО відсутні рекомендації щодо визначення нормальної потужності, кожне підприємство визначає її у відповідності з організаційно-економічними особливостями. На нашу думку, на нормальну потужність впливають проектна потужність підприємства, очікуваний рівень реалізації та рівень реалізації попереднього періоду. В сучасних умовах для машинобудівних підприємств досліджуваного регіону більш реальним є очікуваний рівень реалізації за умов, що він може бути об'єктивно визначений.
- 3) Коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат достатньо розрахувати по змінних та постійних витратах без розподілу на незавершене виробництво та готову продукцію(якщо для розподілу використана та сама база)
- 4) Фактичний розмір бази розподілу необхідно поділяти на частки, що відносяться до незавершеного виробництва та до готової продукції.

Спочатку здійснюється розподіл загальновиробничих витрат на змінні, постійні розподілені та постійні нерозподілені, а потім постійні розподілені та змінні загальновиробничі витрати розподіляються між готовою продукцією та незавершеним виробництвом. Запропоновано саме такий порядок розрахунку, оскільки інакше в собівартості незавершеного виробництва відображується частка постійних нерозподілених загальновиробничих витрат, що, на нашу думку, не доцільно, хоча ніяких уточнень щодо цього питання в ПБО не зроблено.

Витрати на збут одиниці продукції в незавершеному виробництві, з нашого погляду, можуть бути співставлені з витратами на збут одиниці готової продукції, так як передбачається, що всі одиниці продукції в незавершеному

виробництві будуть завершені обробкою та реалізовані. Для достовірного розрахунку цих витрат на підприємствах необхідно проводити заходи по забезпеченню комплектності незавершеного виробництва. Для розрахунку витрат на збут одиниці готової продукції потрібно оборот по рахунку 93 "Витрати на збут" поділити на кількість одиниць реалізованої продукції. Витрати на збут незавершеного виробництва визначаються множенням кількості одиниць продукції в незавершеному виробництві на витрати на збут одиниці реалізованої продукції.

В даній статті наведено методичні підходи щодо обліку незавершеного виробництва у відповідності до ПБО. Практичне застосування таких методичних підходів потребує врахування організаційно-економічних особливостей конкретного підприємства або галузі.

Використана література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 №246 з внесеними змінами від 28.01.2000 №15.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318.
3. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, (робіт та послуг) у промисловості, затверджено постановою Кабінету міністрів України від 26.04.96 №473.