

**ОЦІНКА НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ**

*Досліджено методи оцінки незавершеного виробництва та проблеми його визначення*

**Постановка проблеми.** В умовах постійних змін ринкового середовища головним завданням будь-якого промислового підприємства є оптимізація витрат на виробництво продукції. Дані обліку незавершеного виробництва дають необхідну інформацію для планування та управління підприємством, дозволяють контролювати рух кожної партії продукції з метою оперативного контролю виконання плану виробництва. Маючи оперативні дані про склад і розміщення незавершеного виробництва, керівники підприємств і окремих підрозділів отримують можливість раціонального використання матеріальних ресурсів, обладнання виробничих площ складських приміщень. Тому облік незавершеного виробництва має важливе значення для скорочення некомплектних переділів та втрат, а в кінцевому підсумку і для прискорення оборотності оборотних засобів підприємства.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідження оцінки незавершеного виробництва займають чільне місце в працях наступних авторів:

Гордієнко Л.П. [1], Т.І. Зайцева [3], Н.А. Ілюхіна [4], М.В. Лінник [5], В. Міщенко [6], І.В. Смірнова [7] та інших.

**Мета дослідження.** Дослідити методи оцінки незавершеного виробництва та проблеми його визначення.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Достовірне визначення вартості незавершеного виробництва та собівартості готової продукції сприяє більш точному розмежуванню затрат за періодами та зростанню надійності фінансової звітності, а саме бухгалтерського балансу – в частині оцінки запасів та затрат на звітну дату, звіту про фінансові результати – в частині визначення фінансового результату від реалізації продукції за звітний період.

Ми погоджуємося з позицією Л.П. Гордієнка, що від правильної організації обліку й оцінки незавершеного виробництва залежить достовірність підрахування виробничих витрат, калькуляція собівартості та рівень матеріальних витрат при підрахуванні продукції [1]. Саме тому одним з найбільш важливих питань є визначення методів оцінки незавершеного виробництва.

Вибір методу оцінки залежить від певних факторів, які зображені на рис. 2.1.

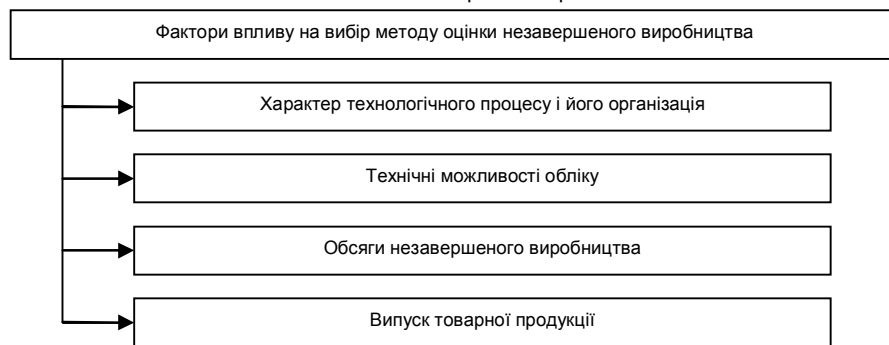


Рис. 2.1. Фактори впливу на вибір методу оцінки незавершеного виробництва

При обчисленні собівартості продукції витрати звітного місяця коригують на різницю у вартості незавершеного виробництва на початок і кінець місяця, тобто до вартості незавершеного виробництва на початок

місяця додають витрати звітного місяця і вираховують вартість незавершеного виробництва на кінець місяця (рис. 2.2).

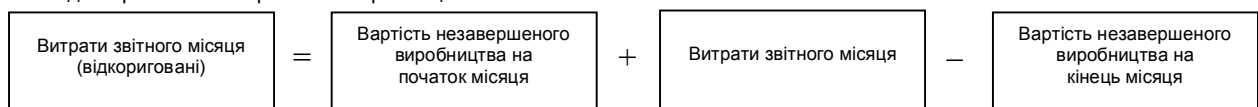


Рис. 2.2. Порядок визначення собівартості незавершеного виробництва

Оцінка статей балансу, зокрема запасів, а відповідно, і незавершеного виробництва регулюється вітчизняними П(С)БО. При оцінці залишків незавершеного виробництва слід керуватися нормами П(С)БО 9 "Запаси", згідно з яким незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів, може оцінюватись:

– за найменшою з двох оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації у разі втрати такими

запасами первісно очікуваної економічної вигоди. При чому первісною вартістю запасів, які виготовляються власними силами, є їх виробнича собівартість установлена з урахуванням вимог П(С)БО 16 "Витрати";

– за нормативними витратами.

З позиції Смірнкової І.В., методика проведення оцінки незавершеного виробництва повинна включати послідовність певних етапів (рис. 2.2).

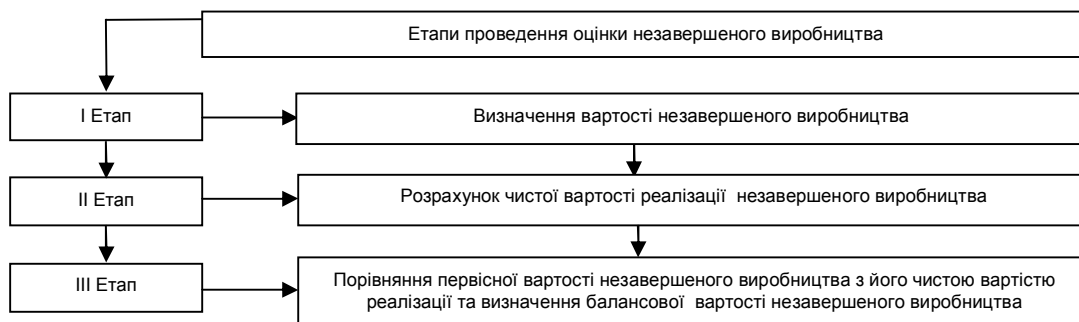


Рис. 2.3. Порядок проведення оцінки незавершеного виробництва

При порівнянні первісної вартості незавершеного виробництва з його чистою вартістю реалізації, балансова вартість незавершеного виробництва буде дорівнювати:

а) первісній вартості незавершеного виробництва, якщо

$$H3Bп.в. < H3Bч.в.р.;$$

б) чистій вартості реалізації незавершеного виробництва, якщо

$$H3Bп.в. > H3Bч.в.р.,$$

де  $H3Bп.в.$  – первісна вартість незавершеного виробництва;

$H3Bч.в.р.$  – чиста вартість реалізації незавершеного виробництва [7].

Первісна вартість незавершеного виробництва визначається відповідно до п. 11 П(С)БО 16 "Витрати", згідно з яким до неї включаються:

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

Досить цікавим є такий факт, що відповідно до П(С)БО 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, використовується і поділ витрат на змінні та постійні (згідно з п. 16 П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні). 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.

На практиці велика кількість підприємств стикається з низкою проблем, пов'язаних з приведенням традиційної оцінки незавершеного виробництва у відповідність до вимог П(С)БО. А саме:

1) при використанні елементів нормативного обліку витрат здійснюється переоцінка незавершеного виробництва в системі бухгалтерського обліку, яка пов'язана із зміною норм витрат;

2) з метою забезпечення такого принципу фінансової звітності як обачність, необхідно на дату складання фінансової звітності здійснювати переоцінку запасів (а, отже, і незавершеного виробництва), тобто запаси повинні відображатись у звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;

3) система управління потребує інформації про повну та обмежену собівартість незавершеного виробництва для прийняття управлінських рішень та визначення цінової політики підприємства. Таку інформацію надати фінансовий облік не може, оскільки первісна вартість незавершеного виробництва не включає адміністративних витрат та містить частку постійних загальновиробничих витрат;

4) для системи податкового обліку необхідним є визначення впливу переоцінки незавершеного виробництва, проведеної в системі бухгалтерського обліку, в частині складової "матеріали" у структурі незавершеного виробництва.

В той же час в міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) питання оцінки запасів, створених на підприємстві (в тому числі незавершеного виробництва), достатньо врегульовані та спрямовані на потреби різних категорій користувачів. Зокрема, підходи до оцінки запасів у МСФЗ 2 підтримують методи, які забезпечують ефективне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки. В умовах гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку з світовою практикою питання оцінки незавершеного виробництва для цілей фінансової звітності потребують свого вирішення [3].

Таким чином, відповідно до МСФЗ в собівартість незавершеного виробництва необхідно включати наступні групи витрат:

- виробничі змінні прямі витрати;
- виробничі змінні непрямі витрати;
- виробничі постійні витрати.

Незавершене виробництво оцінюється в розрізі статей, передбачених для калькуляції собівартості готової продукції, за винятком статті "Втрати від браку" і окремих калькуляційних статей витрат, що відносяться, як правило, тільки на товарну продукцію (інші виробничі витрати). Втрати від браку та інші виробничі витрати списуються щомісячно до складу виробничої собівартості випущеної товарної продукції [2]. Отже, ці калькуляційні статті витрат не входять до оцінки незавершеного виробництва. Виняток становлять лише підприємства з індивідуальним та дрібносерійним виробництвом, де втрати від браку враховуються при оцінці незавершеного виробництва лише за умови, що вони належать до певного замовлення, яке ще не закінчено.

Дослідники В. Міщенко та М.В. Лінник стверджують, що для визначення собівартості незавершеного виробництва необхідно не лише знати його кількісне вираження, але й правильно зробити його оцінку, яку провадять двома способами [5],[6]:

1) за оцінкою незавершеного виробництва: визначається обсяг незавершеного виробництва на кінець періоду, собівартість завершеної виробництвом продукції визначається як різниця накопичених за період витрат з урахуванням їх залишку на початок періоду та обсягу незавершеного виробництва;

2) за оцінкою готової продукції: визначається розмір витрат, які відносяться до вартості виготовленої у звітному періоді продукції (виконаних робіт, наданих послуг), що потім і списується з кредиту рахунка 23 "Виробництво".

В більшості галузей промисловості неможливо забезпечити окреме відображення в обліку витрат на готову продукцію та продукцію, що залишилась в незавершеному виробництві, тому існує ряд методів визначення обсягів незавершеного виробництва, які відрізняються від тих, що були розглянуті вище. Дослідниця Н.А. Ілюхіна відносить до числа таких методів продуктивний метод [7, с. 61].

Сутність даного методу полягає в наступному. Незавершене виробництво в добувних галузях промисловості носить, як правило, стабільний характер. Витрати на незавершене виробництво в цілому за підприємством будуть складатись з двох структурних частин:

1) витрати на незавершене виробництво всіх виробничих підрозділів підприємства;

2) витрати на залишки напівфабрикатів власного виробництва (на звітну дату).

Таким чином, розрахунок витрат на незавершене виробництво може здійснюватись в три етапи: оцінка незавершеного виробництва підрозділів; визначення витрат на залишок напівфабрикатів власного виробництва; оцінка незавершеного виробництва в цілому по підприємству.

Оцінку незавершеного виробництва провадять в інвентаризаційних описах (відомостях) за кожним цехом, на підставі яких складають загальну зведену відомість по підприємству в розрізі статей, передбачених для калькулювання собівартості продукції, крім статті "Втрати від браку" [2].

Вище були наведені різні методи оцінки незавершеного виробництва. В процедурному аспекті, необхідно відмітити, що його оцінка здійснюється наприкінці місяця спеціально створеною комісією у розрізі видів незавершеного виробництва та статей калькуляції. Дана оцінка провадиться по кожному цеху по деталях і вузлах, що фактично знаходяться в них, з виділенням витрат кожного цеху-виготовлювача. Потім дані за оцінкою групуються і складається загальна зведена відомість по підприємству.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

В ході проведеного дослідження було з'ясовано, що вибір методу оцінки незавершеного виробництва є досить серйозним завданням. Його вирішення багато в чому залежить від специфіки галузей, в яких працюють підприємства і має прийматися виходячи з:

- реальної можливості застосувати той чи інший метод на практиці;
- необхідності скорочення трудомісткості облікових процедур при допустимому рівні достовірності проведеної оцінки;
- наявності та можливостей автоматизованої системи ведення обліку;
- підвищення вимог до прозорості обліку, уніфікації облікових процедур і послідовності облікової політики.

**Список використаної літератури:**

1. *Гордієнко Л.П.* Ключові аспекти нормативного обліку обсягів незавершеного виробництва на промислових підприємствах [Електронний ресурс] / Л.П. Гордієнко // Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Etp/2008\\_21/Gordienko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Etp/2008_21/Gordienko.pdf). 2. Енциклопедія господарських операцій. – Х: Фактор, 2007. – 992 с. 3. *Зайцева Т.И.* Проблемы оценки незавершенного производства [Електронний ресурс] / Г.И. Зайцева // Режим доступу:

[http://w3.econ.pu.ru/wps/wcm/resources/file/ebdeca06d47e824/Pub7\\_137-141.pdf](http://w3.econ.pu.ru/wps/wcm/resources/file/ebdeca06d47e824/Pub7_137-141.pdf).

4. *Илюхина Н.А.* Оценка незавершенного производства в промышленности / Н.А. Илюхина // Аудиторские новости. 2005. – № 3. – С. 60-64. 5. *Линник М.В.* Теоретичні проблеми бухгалтерського обліку і оцінка незавершеного виробництва / М.В. Линник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 3(9). – Житомир, 2007. – 135 с. 6. *Мищенко В.* Раз дощечка, два дощечка – бюджет лесенка... або облік і інвентаризація незавершеного виробництва / В. Мищенко // Консультант бухгалтера. 2007. – № 28 (412). 7. *Смірнова Г.В.* Облік незавершеного виробництва у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Г.В. Смірнова // Економіка: проблеми теорії та практики. Міжвузівський збірник наукових праць. Випуск № 21, – Дніпропетровськ, 2000.

БОЯРСЬКИЙ Юрій Іванович – здобувач Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– облік і контроль процесів виробництва