

## ОЦІНКА ЗАЛИШКІВ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ

*Визначено можливі методи та способи оцінки залишків незавершеного виробництва та фактори, які впливають на їх вибір підприємством*

**Постановка проблеми.** В умовах постійних динамічних змін ринкового середовища головним завданням будь-якого промислового підприємства є оптимізація витрат на виробництво продукції. Внаслідок чого особливої приділення уваги потребує визначення витрат на виробництво незавершеної обробкою продукції.

Від правильної організації обліку та оцінки незавершеного виробництва залежить і достовірність підрахування виробничих витрат, калькуляція собівартості та рівень матеріальних витрат при підрахуванні продукції. Саме тому одним з найбільш актуальних питань, що потребує вирішення є визначення методів та способів оцінки залишків незавершеного виробництва.

**Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій.** Питання оцінки незавершеного виробництва є одним із найбільш дискусійних питань в обліку незавершеного виробництва. Серед науковців, які досліджували даний напрям, можна відмітити Н.М. Вдовенко, О.В. Вітренко, Є.О. Дегтярьову, А.М. Дмитришину, О.Ю. Капшуль, В.І. Крисюк, В.М. Лановенко, М.В. Лінник, І.В. Смірнову, О.І. Степанко та ін.

**Метою дослідження** є визначення методів та способів оцінки залишків незавершеного виробництва та факторів, які впливають на вибір підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Щодо оцінки статей балансу, зокрема і незавершеного виробництва, то це питання регулюється нормами П(С)БО 9 “Запаси”, згідно з яким незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів, відображається в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності:

– 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 установа з урахуванням вимог П(С)БО 16 “Витрати”;

– за нормативними витратами.

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.

П(С)БО 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 [6, с. 8].

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, тепер

використовується і поділ витрат на змінні та постійні. Так, згідно з п. 16 П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні (це, нашу думку, дещо наближує вітчизняну практику калькулювання до визначення собівартості продукції лише на основі змінних витрат, тобто за системою “директ-костинг”).

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 П(С)БО 9, – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та збут [6, с. 6].

Стосовно незавершеного виробництва, чиста вартість реалізації визначається шляхом вирахування з очікуваної ціни реалізації готової продукції, що буде виготовлена з відповідної одиниці незавершеного виробництва до готовності, та збут.

Для визначення ж чистої вартості реалізації незавершеного виробництва запропоновано два варіанти:

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

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 виготовлена з незавершеного виробництва;

$K$  – коефіцієнт готовності незавершеного виробництва.

$$2. ЧВР_{нзв} = ЦР_{гп} - ВЗ_{нзв} - ВЗ_{гп},$$

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. Пропонується визначити чисту вартість реалізації 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 склалася на момент проведення переоцінки на подібну готову продукцію, що виготовляється підприємствами України. З цією метою можна використовувати ціни, що склалися на ринку [6, с. 7]. Визначення витрат на завершення незавершеного виробництва (2 варіант) 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 [6, с. 8].

Нормування витрат – це процес визначення суми грошових коштів, які вкладаються в мінімальні запаси товарно-матеріальних цінностей для забезпечення безперервного процесу виробництва продукції. Оскільки в науковій літературі немає точного визначення нормативного обліку витрат незавершеного виробництва, то, на нашу думку, даний термін слід розуміти як процес визначення певної суми оборотних коштів, які знаходяться у виробничих запасах товарів, виготовлення яких незавершене.

Крім того, оцінка незавершеного виробництва за нормативними витратами встановлення має велике значення для функціонування підприємства. Адже перевищення встановленого нормативу по незавершеному виробництві призводить до свого роду заморожування оборотних засобів, а невиконання нормативу з реальною необхідністю перешкоджає створенню необхідних накопичень і тим самим може призвести до порушень ритмічності роботи підприємства. Вдосконалення організації виробництва, скорочення тривалості виробничого циклу є вирішальними факторами зменшення обсягу незавершеного виробництва і покращення показників роботи підприємства.

З позиції І.В. Смірної методика проведення оцінки незавершеного виробництва повинна включати певні етапи, які відображені на рис. 1.

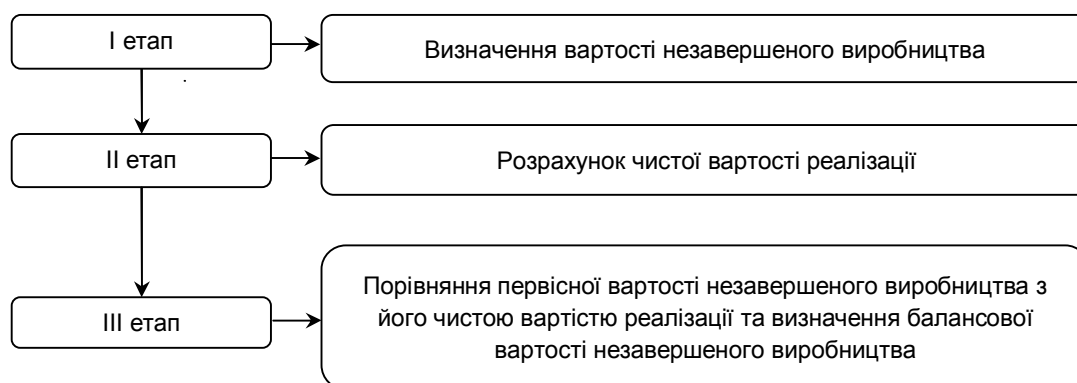


Рис. 1. Етапи здійснення оцінки незавершеного виробництва [6, с. 5]

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

– а) первісній вартості незавершеного виробництва, якщо  $HЗВ_{п.в.} \leq HЗВ_{ч.в.р.}$ .

– б) чистій вартості реалізації незавершеного виробництва, якщо  $HЗВ_{п.в.} \geq HЗВ_{ч.в.р.}$ ,

де,  $HЗВ_{п.в.}$  – первісна вартість незавершеного виробництва;

$HЗВ_{ч.в.р.}$ , – чиста вартість реалізації незавершеного виробництва [6, с. 5].

Хоча з теоретичної точки зору оцінка незавершеного виробництва визначається П(С)БО, проте існують проблемні питання методичного характеру, які потребують доопрацювання як на рівні підприємства, так і відомчого управління. Зокрема, 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.

Вирішення цих проблем залежить, в першу чергу, від варіанту обліку руху деталей у виробництві, рівня автоматизації облікових робіт та, безпосередньо, методу оцінки незавершеного виробництва

Для незавершеного виробництва передбачені різні варіанти оцінки (відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні):

- за фактичною або нормативною (плановою) виробничою собівартістю;
- за прямими статтями витрат;
- за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів використаних у виробництві;
- за фактично понесеними витратами [3, с. 216].

Сутність вищезазначених методів оцінки залишків незавершеного виробництва представлено на рис. 2.

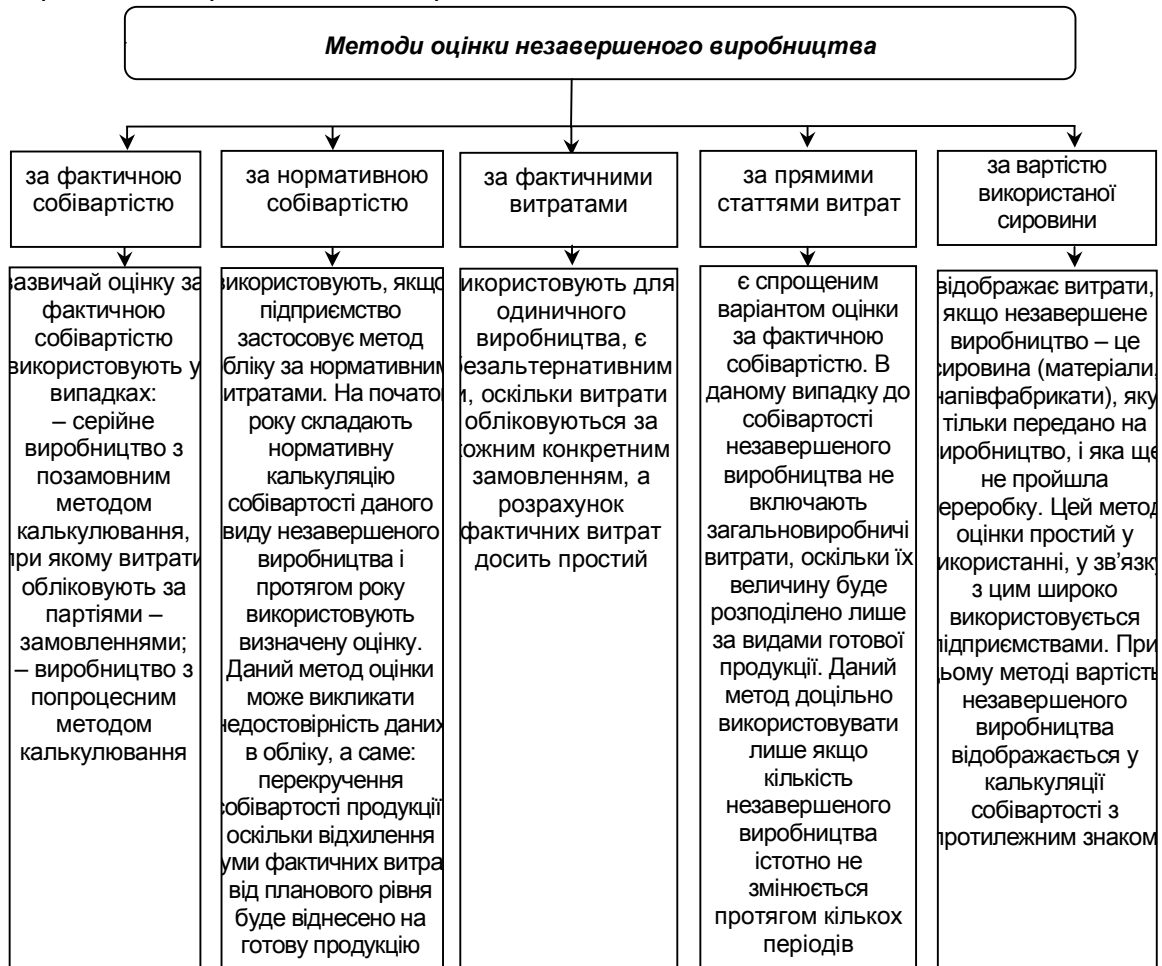


Рис. 2. Характеристика методів оцінки незавершеного виробництва [5]

Вибір методу оцінки незавершеного виробництва залежить від певних факторів, перелік яких, відображено на рис. 3.

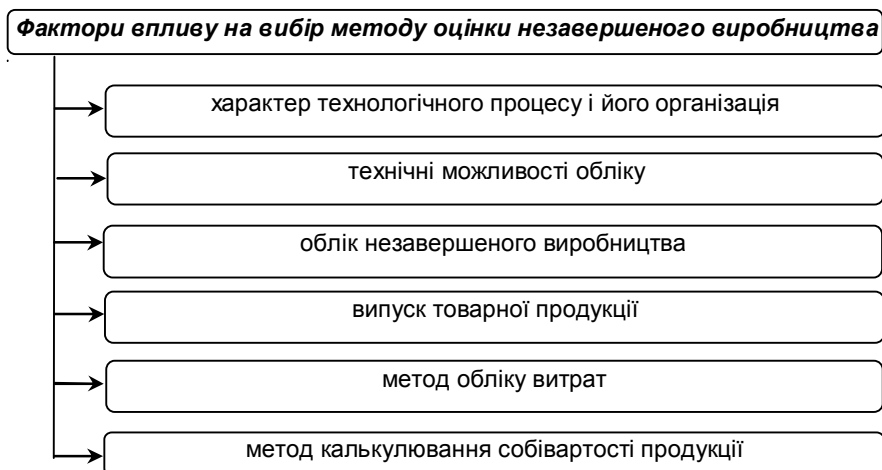


Рис. 3. Фактори впливу на вибір методу оцінки незавершеного виробництва

На вибір підприємством методу оцінки залишків незавершеного виробництва впливає значна кількість факторів. Що обумовлює право вибору підприємством варіанту оцінки незавершеного виробництва самостійно.

Як зазначалося вище, характер технологічного процесу, його організація і технічні можливості є одним із факторів, який впливає на вибір варіанту оцінки незавершеного виробництва, що зумовлює відмінність методів оцінки для одиничного та масового та багатосерійного виробництв (табл. 1)

Таблиця 1. Методи оцінки незавершеного виробництва в залежності від виду виробництва\*

Методи оцінки	Вид виробництва	
	Одиничне виробництво	Масове та серійне виробництво
За фактично здійсненими витратами	+	–
За фактичною собівартістю	–	+
За вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів	–	+
За плановою (нормативною) виробничою собівартістю	–	+
За прямими витратами	–	+

\*Примітка: наведено на основі [5]

Обраний підприємством метод оцінки незавершеного виробництва повинен бути зазначений у наказі про облікову політику підприємства. Наприклад, обліковою політикою ЗАТ “НКМЗ” якому притаманне одиничне виробництво продукції, передбачено застосування позамовного методу обліку витрат. Виробнича собівартість продукції та незавершене виробництво оцінюються за фактично понесеними витратами. Крім того, на ЗАТ “НКМЗ” до складу виробничої собівартості продукції відносяться загальновиробничі витрати (змінні та розподілені постійні). Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат (за замовленнями) з використанням бази розподілу – основної заробітної плати основних виробничих робітників. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат (за замовленнями) з використанням бази розподілу – основної заробітної плати основних виробничих робітників при нормальній потужності виробничого обладнання. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

У обліковій політиці підприємства, що здійснює масове або серійне виробництво, слід закріпити один з наступних методів оцінки незавершеного виробництва: за фактичною виробничою собівартістю; нормативною (плановою) виробничою собівартістю; прямих статтях затрат; вартості сировини, матеріалів і напівфабрикатів.

Окрім методів оцінки залишків незавершеного виробництва існують і способи оцінки. Можна виділити два способи оцінки незавершеного виробництва, які зображені на рис. 4.



**Рис. 4.** Способи оцінки незавершеного виробництва та їх характеристика [4, с. 139-140]

Тобто, як бачимо з рис. 4, підприємство має можливість обрати один із методів оцінки незавершеного виробництва. При цьому, слід враховувати всі фактори, що впливають на методіку проведення оцінки незавершеного виробництва.

Необхідно також відзначити, що точність оцінки незавершеного виробництва збільшується по мірі переліку витрат, які включаються в цю оцінку.

Так, наприклад, оцінка незавершеного виробництва за вартістю матеріалів є найменш точною, і в свою чергу призводить до максимального збільшення собівартості готової продукції. Оцінка за прямими статтями витрат (матеріальними та трудовими), в порівнянні з попереднім методом, точніша, а собівартість готової продукції менша. Найбільш достовірною є оцінка за виробничою собівартістю (нормативною або фактичною).

**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, характеру технологічного процесу, технічних можливостей підприємства, методу обліку витрат, методи калькулювання тощо. Крім того, вибір підприємством того чи іншого методу оцінки залишків незавершеного виробництва 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.

Важливість вибору методу оцінки незавершеного виробництва також пов'язана з тим, що достовірне визначення вартості незавершеного виробництва і собівартості готової продукції сприяє більш точному розмежуванню витрат по періодам і підвищенню надійності фінансової звітності (бухгалтерського балансу – в частині оцінки запасів і витрат на звітну дату, звіту про фінансові результати – в частині визначення фінансового результату від реалізації продукції за звітний період). Тому, методика оцінки незавершеного виробництва, яка використовується підприємством, має безпосередній вплив на величину собівартості готової та реалізованої продукції, і в підсумку – і на фінансовий результат.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Боярський Ю.І.* Способи оцінки незавершеного виробництва / Ю.І. Боярський // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез Восьмої всеукраїнської наукової конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 140 с.

2. *Боярський Ю.І.* Проблемні питання оцінки незавершеного виробництва / Ю.І. Боярський // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Восьмій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову, 24-25 лютого. – Ж.: ЖДТУ, 2010, – 256 с.

3. *Іванюта П.В.* Управління ресурсами і витратами: Навч. посіб. / П.В. Іванюта., О.П. Лугівська. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 320 с.

4. *Лінник М.В.* Вдосконалення методик обліку і оцінки незавершеного виробництва на підприємствах швейної промисловості / М.В. Лінник // Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: теоретико-практичне значення і напрями подальшого розвитку: тези та тексти виступів VI-ої Міжнародної наукової конференції. – Ж.: ЖДТУ, 2007. – 264 с.

5. *Миронова Ю.Ю.* Облік незавершеного виробництва на підприємстві / Ю.Ю. Миронова // [Електронний ресурс] – Режим доступу: [www.eprints.kname.edu.ua/16754/1/228-234\\_Миронова\\_ЮЮ.pdf](http://www.eprints.kname.edu.ua/16754/1/228-234_Миронова_ЮЮ.pdf).

6. *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.