

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

*В статье сформулирована уточненная трактовка учетной категории “незавершенное производство”, обоснована необходимость разграничения по видам учета оценочных, учетных и калькуляционных процедур, связанных с получением информации о незавершенном производстве. Исследована проблема манипулирования показателями финансовой отчетности путем использования в учетной практике белорусских организаций различных способов и методов оценки незавершенного производства*

**Постановка проблемы и анализ последних исследований.** Хозяйствование организаций в условиях рыночных отношений объективно обуславливает необходимость особого внимания к затратам на производство не законченной обработкой продукции. На современном этапе развития учетной системы Республики Беларусь, отличительной чертой которого является реализация на практике идеи разделения учета на финансовый и управленческий, становится актуальным вопрос о том, к функциям какого из видов учета следует отнести процедуры учета и оценки незавершенного производства.

Среди ученых, занимающихся исследованием проблем учета и оценки затрат в незавершенном производстве, существуют разногласия по данному поводу. М.А. Вахрушина, А.Ю. Соколов учет и оценку незавершенного производства относят к процедурам управленческого учета. В защиту данной позиции приводится следующий аргумент. Процедура оценки незавершенного производства является одним из подготовительных этапов, минуя который невозможно осуществить калькулирование себестоимости продукции, а процессы формирования себестоимости и на ее основе установления цены на производимую продукцию занимают центральное место в системе управленческого учета [1, 2].

В.Г. Ширококов и Л.А. Купчина придерживаются мнения, что учет и оценка затрат в незавершенном производстве относятся к процедурам, осуществляемым в рамках производственного учета [3, 4]. А если говорить о системе производственного учета в Беларуси, то можно отметить, что он является скорее частью финансового учета, чем отдельной системой, сравнимой с управленческим учетом, так как для большинства отечественных организаций характерна интеграция довольно громоздкой системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в общую бухгалтерию.

На наш взгляд, ни одна из этих позиций не дает исчерпывающего ответа на вопрос, в рамках какого из видов учета должны осуществляться учетные, калькуляционные и оценочные процедуры, связанные с формированием информации о затратах в незавершенном производстве.

Что касается трактовки термина “незавершенное производство” белорусскими и зарубежными учеными, можем отметить следующее: дефиниции незавершенного производства, которые приводятся в работах отечественных и российских ученых не содержат значительных расхождений в трактовке данной учетной категории..

П.И. Савичев и Т.И. Матвеева классифицируют незавершенное производство на промышленное, непромышленное и сельскохозяйственное. Согласно их трактовке к промышленному незавершенному производству относится продукция частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки, установленных производственным процессом, а также изделия, хотя и полностью изготовленные, но не прошедшие всех испытаний (если такие испытания предусмотрены технологией) и технической приемки. [5, 6].

Коллектив авторов под руководством Н.И. Ладутько придерживается следующей трактовки термина “незавершенное производство”. Незавершенное производство – это продукция (заготовки, детали, узлы, изделия и т. п.), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов) обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. Также относятся к незавершенному производству изделия полностью законченные, принятые контрольным аппаратом и упакованные, но по каким-либо причинам не сданные на склад готовой продукции до 24 часов последнего дня месяца при односменной и двухсменной работе организации, а при трехсменной – до 8 часов утра первого числа месяца, следующего за отчетным [7].

М.В. Радиевский предлагает следующее определение незавершенного производства: “незавершенное производство представляет собой часть оборотных средств и включает в себя большое количество разнообразных предметов труда, расположенных на определенных этапах производственного процесса в различной степени готовности и находящихся: на рабочих местах, в процессе перемещения и транспортировки, в процессе технического контроля” [8].

И.И. Бочкарева и Г.Г. Левина предлагают подходить к трактовке термина “незавершенное производство” дифференцированно и рассматривать данную экономическую категорию с четырех точек зрения:

- с технологической – это ценности, которые находятся в переработке;
- с юридической – это ценности, которые находятся на материальной ответственности у администрации цехов;

– с экономической – это вложенный капитал, часть оборотных средств, которая, как ожидается, должна, став готовой продукцией, превратиться в деньги;  
– с бухгалтерской – это только сальдо счета 20 “Основное производство”[9].

Необходимо признать, что у И.И. Бочкаревой и Г.Г. Левиной раскрытие сущности незавершенного производства с бухгалтерской точки зрения основано лишь на технических приемах бухгалтерского учета и является чрезмерно узким.

На наш взгляд, трактовки термина “незавершенное производство”, широко используемые в отечественной учетной практике, не позволяют полностью раскрыть экономическую сущность данной учетной категории.

**Целью исследования** является теоретическое обоснование предлагаемой автором трактовки термина “незавершенное производство” и разграничение функций различных видов учета в части учетных, калькуляционных и оценочных процедур, связанных с формированием информации о незавершенном производстве.

**Изложение основного материала.** По мнению автора, трактовки термина “незавершенное производство”, широко используемые в отечественной учетной практике, не позволяют полностью раскрыть экономическую сущность данной категории, которая, носит двойственный характер, так как, с одной стороны, должна трактоваться как запасы, а с другой, - как затраты.

Приведенные ранее определения незавершенного производства можно назвать исчерпывающими с точки зрения оперативного учета, который ведется в натуральном выражении в разрезе деталей, узлов и изделий на основании первичных документов по учету выработки и документов, отражающих внутрицеховое движение полуфабрикатов. Для бухгалтерского учета, который ведется в стоимостном выражении, трактовку данного термина целесообразно изменить. Обобщая вышеизложенное, считаем возможным предложить следующее определение термина “незавершенное производство”.

***Незавершенное производство – это затраты на изготовление продукции или оказание услуг, которые в результате особенностей технологического процесса, а также в соответствии с избранной организацией методикой оценки запасов, на отчетную дату не вошли в состав себестоимости готовой продукции и подлежат включению в себестоимость запасов в части изделий или полуфабрикатов, обработка которых к концу месяца не завершена, либо продукции, не принятой отделом технического контроля.***

Кроме того, учитывая отраслевую специфику и условия функционирования отдельных организаций к незавершенному производству предприятий, работающих на условиях толлинга, следует отнести затраты на производство

законченной изготовлением, но не принятой заказчиком продукции, а также затраты на выполнение не принятых заказчиком работ (оказанных услуг) промышленного характера.

Реализация учетных, оценочных и калькуляционных процедур, позволяющих получить информацию о незавершенном производстве, должна осуществляться в рамках различных видов учета. Аргументом в пользу данной позиции является упомянутый выше дуалистический характер данной учетной категории: с одной стороны, - это продукция разной степени готовности (запасы), с другой, - затраты, возникающие в процессе производства.

Разграничение функций различных видов учета в части процедур учета и оценки незавершенного производства схематически представлено на рисунке 1.



**Рис. 1.** Группировка оценочных, учетных и калькуляционных процедур, связанных с получением информации о незавершенном производстве, по видам учета

Оперативный учет незавершенного производства необходим для контроля за материальными ценностями при их внутрипроизводственном движении, а также недопущения производственных потерь и обеспечения производственными запасами всех стадий технологического процесса. Для оперативного учета характерно использование преимущественно натуральных измерителей.

Говоря о процедуре оценки незавершенного производства, необходимо отметить существенное влияние используемых организацией способа и метода оценки данной категории запасов на показатели, которые находят отражение в финансовой (внешней) отчетности. Формирование такой отчетности является заключительным этапом учетно-аналитического цикла, осуществляемого в рамках финансового учета. Применяемая организацией методика оценки незавершенного производства оказывает непосредственное влияние на величину себестоимости готовой и реализованной продукции, а в итоге - и на финансовый результат от реализации.

Необходимо различать способы и методы оценки. Можно выделить два способа оценки незавершенного производства:

- способ, при котором оценка незавершенного производства предшествует оценке стоимости готовой продукции;
- способ, при котором оценка незавершенного производства осуществляется после оценки готовой продукции [10].

При использовании первого способа сначала определяется объем незавершенного производства на конец периода, а себестоимость завершенной производством продукции определяется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и объема незавершенного производства. Для этого по данным инвентаризации определяется натуральный объем незавершенного производства, а затем исчисляется фактическая себестоимость незавершенного производства. Теоретически такое исчисление может осуществляться путем оценки незавершенного производства с помощью следующих методов:

- оценка незавершенного производства по стоимости материалов;
- оценка незавершенного производства по прямым (материальным и трудовым) статьям затрат;
- оценка незавершенного производства по производственной себестоимости (нормативной или фактической).

Необходимо отметить, что точность оценки незавершенного производства увеличивается по мере расширения перечня включаемых в эту оценку затрат. Таким образом, оценка незавершенного производства по стоимости материалов является наименьшей по значению и влечет за собой максимальное увеличение себестоимости готовой продукции (в нее включаются практически все затраты

на производство, кроме стоимости материалов, израсходованных на производство не законченной обработкой продукции). Оценка по прямым статьям затратам уже точнее, а себестоимость готовой продукции меньше, чем в случае оценки по стоимости материалов. Самой достоверной является оценка по производственной себестоимости.

В случае использования второго способа оценки незавершенного производства сначала определяется величина затрат, относящихся к себестоимости изготовленной в отчетном периоде продукции (выполненных работ, оказанных услуг), которая затем и списывается с кредита счетов 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства”, 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”. Стоимость незавершенного производства определяется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и себестоимости продукции, изготовленной за этот период.

Если используется второй способ (оценка готовой продукции, а потом на ее основе – исчисление стоимости незавершенного производства), то в этом случае можно применять только метод оценки по производственной себестоимости (фактической или нормативной), поскольку в противном случае все не включенные в оценку готовой продукции виды затрат будут накапливаться в стоимости незавершенного производства и его величина будет необоснованно расти от одного отчетного периода к другому. При оценке незавершенного производства по производственной себестоимости из состава затрат в незавершенном производстве исключаются статьи “Потери от брака”, “Расходы на подготовку и освоение производства”, “Амортизация инструментов и приспособлений целевого назначения”, “Прочие производственные расходы”.

Достоверное определение стоимости незавершенного производства и себестоимости готовой продукции будет способствовать более точному разграничению затрат по периодам и повышению надежности финансовой отчетности (бухгалтерского баланса – в части оценки запасов и затрат на отчетную дату, отчета о прибылях и убытках – в части определения финансового результата от реализации продукции за отчетный период).

На предприятиях Республики Беларусь порядок оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации на основе отраслевых методических рекомендаций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Следует подчеркнуть, что организация может и не использовать в своей учетной практике методику учета и оценки затрат в незавершенном производстве, рекомендованную отраслевыми Методическими рекомендациями, так как, исходя из их названия, они являются именно рекомендациями, а не обязательными для использования законами или подзаконными нормативными актами, которые регистрируются в установленном порядке в Национальном реестре

правовых актов Республики Беларусь. Необходимо отметить, что в настоящее время многие организации при выборе методики оценки незавершенного производства руководствуются исключительно стремлением предельно снизить трудоемкость учетного процесса. Так, например, в учетной практике организаций швейной промышленности наряду с методом оценки незавершенного производства по прямым материальным и трудовым (заработная плата производственных рабочих подготовительного и раскройного цехов) затратам также часто используется по методу оценки по стоимости используемых в производстве материалов. Данный метод не целесообразно использовать при работе организаций на условиях толлинга, так как при его применении затраты на производство не прошедших всех стадий обработки по технологическому процессу изделий из давальческого сырья полностью попадают в себестоимость готовой продукции (оказанных услуг), то есть происходит ее необоснованное завышение.

В пользу метода оценки незавершенного производства по прямым статьям затрат высказались такие ученые как А. Ш. Маргулис, В. Ф. Палий и В. И. Сидоров [11, 12]. Сторонники данного метода считают оценку незавершенного производства по фактической себестоимости правильной, но весьма трудоемкой. Нельзя не согласиться с такой точкой зрения, однако нужно иметь в виду, что методы оценки незавершенного производства по прямым материальным и по прямым материальным и трудовым затратам можно считать экономически оправданными для организаций, где величина не законченной обработкой продукции стабильна, и фактическая себестоимость незавершенного производства составляет не более 5 %, а стоимость сырья и материалов составляет не менее 80 % от себестоимости готовой продукции.

Необходимо отметить, что в условиях существования в Республике Беларусь широкого диапазона разрешенных к применению методов оценки незавершенного производства, возникает возможность манипулирования показателями “затраты в незавершенном производстве”, “себестоимость готовой продукции”, “себестоимость реализованной продукции”, “прибыль от реализации продукции”, “прибыль организации за отчетный период”. В Налоговом кодексе Республики Беларусь не содержится указаний на необходимость применения того или иного метода оценки незавершенного производства для целей налогового учета, поэтому организации вправе производить оценку незавершенного производства для расчета налогооблагаемой прибыли, используя те же способ и метод, что и для целей бухгалтерского учета. Следовательно, наряду с вышперечисленными показателями финансовой отчетности, которые подвергаются искажению при использовании неоптимальной с точки зрения обеспечения критерия достоверности методики оценки незавершенного производства, можем отметить и такой показатель как “налогооблагаемая прибыль”.

Заслуживает внимания опыт учета и оценки незавершенного производства в зарубежных странах. Польским законодательством по бухгалтерскому учету предусмотрены определенные временные критерии, которые следует принимать во внимание при оценке незавершенного производства. Так, если длительность производственного цикла не превышает трех месяцев, незавершенное производство следует оценивать только по величине прямых материальных затрат или по величине всех прямых затрат (материальных и трудовых). Если длительность производственного цикла превышает три месяца, то в оценку незавершенного производства должны включаться как прямые, так и косвенные производственные затраты [13].

При оценке незавершенного производства немецкие компании имеют большую свободу выбора. Обязательному отнесению на затраты подлежат прямые затраты. Косвенные производственные затраты на усмотрение компаний могут включаться или не включаться в себестоимость незавершенного производства. Проценты по коммерческим кредитам могут входить в состав себестоимости готовой продукции и незавершенного производства только тогда, когда они непосредственно связаны с созданием активов. Себестоимость уменьшается на затраты, связанные с простоем производственных мощностей [14].

В Испании в состав затрат в незавершенном производстве включают прямые производственные затраты, а также часть косвенных производственных затрат [15].

Согласно португальскому законодательству незавершенное производство оценивается по величине затрат на его производство, включая затраты на обработку [16].

Общепринятые принципы бухгалтерского учета в США (US GAAP) не дают подробного перечня затрат, которые необходимо включать в стоимость незавершенного производства. Основным критерий, которым должен руководствоваться американский бухгалтер при отнесении тех или иных затрат в себестоимость готовой продукции и незавершенного производства – разумность и целесообразность понесенных затрат и их соответствие тому периоду, в котором они имели место [17].

Международными стандартами бухгалтерского учета (МСБУ 2 “Запасы”) при оценке стоимости запасов рекомендовано использование метода “полного поглощения затрат”. Таким образом, согласно МСБУ/МСФО в себестоимость незавершенного производства следует включать следующие группы затрат:

- производственные *переменные прямые* затраты;
- производственные переменные косвенные затраты (в белорусской учетной практике к данной группе относятся переменные затраты, собираемые по дебету счета 25 “Общепроизводственные расходы”);
- производственные постоянные косвенные затраты (условно-постоянные затраты, собираемые по дебету счета 25 “Общепроизводственные расходы”).



Согласно п.13 МСБУ 2 “Запасы” переменные косвенные производственные затраты включаются в себестоимость готовой продукции и в оценку незавершенного производства на основе показателя “фактический объем производства”, постоянные косвенные производственные затраты – на основе прогнозного объема производства продукции при работе в нормальных условиях [18]. Для обозначения прогнозного объема производства продукции при работе в нормальных условиях в стандарте применяется термин “нормальная мощность”. Обязательным этапом, предваряющим процесс определения нормальной мощности, является серьезная аналитическая работа с привлечением планово-экономических служб, следовательно, неизбежно существенное усложнение учетного процесса. По мнению автора, в качестве альтернативы данному методу распределения косвенных производственных затрат между стоимостью незавершенного производства и себестоимостью готовой продукции целесообразно использовать метод оценки затрат на производство не законченных обработкой изделий, основанный на применении эквивалентных единиц. Этот метод позволяет учитывать степень готовности изделий и осуществлять оценку незавершенного производства по производственной себестоимости, включая в стоимость данной категории запасов прямые и косвенные (как постоянные, так и переменные) производственные затраты. Чем выше степень готовности изделий, тем больше косвенных производственных затрат должно быть отражено в оценке незавершенного производства. Метод эквивалентных единиц широко используется в США, где для обозначения объема производства цеха, выраженного в условных единицах готовых изделий, используется термин “эквивалент производства” (Equivalent production).

Необходимо отметить, что в МСБУ 2 “Запасы” даны лишь общие рекомендации, касающиеся методики оценки запасов.

Что касается управленческого учета незавершенного производства, подчеркнем, что для построения системы управления производственными затратами (в том числе и затратами в незавершенном производстве) должны ставиться задачи обеспечения планирования и учета наличия и движения производства и его бюджетирования, включающего разработку производственной программы, расчет переходящих запасов не завершенной обработкой продукции, бюджеты прямых материальных и трудовых затрат и оперативный контроль за исполнением бюджетов. Бюджетирование незавершенного производства строится на нормативном планировании объемов заделов продукции разной степени готовности и калькулировании затрат, возникших в процессе производства и распределяемых между готовой и не законченной обработкой продукцией. Практика составления бюджетов не может быть подчинена единым правилам, так как она зависит от структуры предприятия и его отраслевой принадлежности.

Бюджетирование уточняет основные операции по производственным подразделениям предприятия, увязывают количественную информацию планов с имеющимися ограничениями производственных ресурсов, координирует усилия менеджеров подразделений и руководителей предприятия в выполнении поставленной цели и получении прибыли [20].

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Обобщая изложенное выше, к функциям различных видов учета незавершенного производства можно отнести следующие:

– в оперативном учете – контроль и текущее наблюдение за отдельными видами запасов, их комплектностью на складе и в производстве, обеспеченностью заделами на рабочих местах, создание информационной системы для внутрипроизводственного планирования и бюджетирования;

– в финансовом учете – сбор, обработка и передача информации об использованных ресурсах, формирование стоимостной оценки незавершенного производства, себестоимости готовой и реализованной продукции, а на основании перечисленных показателей – и финансового результата от реализации продукции;

– в управленческом учете – интегрирование информации о производстве на базе данных бюджетов, плановых расчетов производственной программы, оперативного учета незавершенного производства, учета процесса нарастания затрат по мере продвижения продукции по стадиям технологического процесса, процедур калькулирования затрат и исчисления результатов деятельности структурных подразделений и предприятия в целом. Аргументом в пользу четкого разграничения учетных, оценочных и калькуляционных процедур, связанных с получением информации о незавершенном производстве, служит двойственный характер данной экономической категории.

Для формирования информации о величине затрат в незавершенном производстве белорусские организации могут применять один из широкого диапазона разрешенных к использованию методов оценки незавершенного производства, что порождает возможность манипулирования показателями “затраты в незавершенном производстве”, “себестоимость готовой продукции”, “себестоимость реализованной продукции”, “прибыль от реализации продукции”, “прибыль организации за отчетный период”. Наиболее актуальным направлением дальнейшего исследования, по мнению автора, является разработка методики учета и оценки затрат в незавершенном производстве, которая позволила бы сблизить отечественную учетную практику в части оценки незавершенного производства с МСФО/МСБУ.

**ЛИТЕРАТУРА:**

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега – Л, 2006. – 576 с.
2. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
3. Ширококов В.Г. Бухгалтерский финансовый учет. Учебное пособие. – М.: КноРус, 2007. – 672 с.
4. Купчина Л.А. Отражение затрат в производственном учете // Консультант. – 1998. – № 13. – с. 67-69.
5. Савичев П.И. Учет и инвентаризация незавершенного производства на промышленных предприятиях. – М.: Госфиниздат, 1954. – 142 с.
6. Матвеева Т.И. Учет незавершенного производства. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 187 с.
7. Ладутько Н.И. и др. Бухгалтерский учет / Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, А.В. Крупнова. – Мн.: ООО “ФУАинформ”, 2004. – 742 с.
8. Радиевский М.В. Планирование и учет незавершенного производства и отчетность на производственных участках машиностроительных заводов. – М.: Машиздат, 1971. – 122 с.
9. Бочкарева И.И., Левина Г.Г. Бухгалтерский учет. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 368 с.
10. Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов. – М.: Вершина, 2006. – 208 с.
11. Маргулис А.Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования // Бухгалтерский учет. – 1976. – № 10. – С. 17-23.
12. Сидоров В.И., Палий В.Ф. Совершенствование учета в промышленности // Бухгалтерский учет. – 1981. – № 2. – С. 8-10.
13. Соколов Я. В., Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в Польше. // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 16. – С. 55 – 66.
14. Бутынец Ф.Ф. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 664 с.
15. Дымова И.Э. Бухгалтерский учет в Испании. // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 10. – С. 100 – 104.
16. Волкова О.Н. Бухгалтерский учет в Португалии. // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 11. – С. 97 – 100.
17. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. - 141 с.
18. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-Асса, 2007. – 1060 с.
19. IAS 2: Inventories :<http://www.iasc.org.uk/>
20. Карнова Т.П. Учет и оценка незавершенного производства – М.: Изд-во Бухгалтерский учет, 2004. – 176 с.