

УДК 657.47

Ю.Ю. МИРОНОВА

Полтавський національний технічний університет імені Юрія

Кондратюка

ОБЛІК НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ

Розглянуто сутність, порядок формування та відображення в обліку кількості і вартості незавершеного виробництва на підприємстві. Досліджено способи оцінки залишків незавершеного виробництва та встановлено особливості їх застосування на підприємстві, в залежності від обраного методу обліку витрат.

Постановка проблеми. Одним із складових калькуляційного процесу на виробничому підприємстві є облік незавершеного виробництва. Основним завданням обліку незавершеного виробництва є перевірка правильності формування собівартості готової продукції, а також забезпечення управління достовірною інформацією стосовно приросту (зменшення) вартості придбаних матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції. Особливості обліку незавершеного виробництва обумовлені типом виробництва (одиничне, серійне, масове), характером процесів, методом обліку витрат. Саме тому, вивчення порядку формування та відображення в обліку кількості і вартості незавершеного виробництва всередині окремих об'єктів витрат на підприємстві є актуальним завданням.

Аналіз останніх досліджень. На основі вивчення та аналізу вітчизняної і зарубіжної економічної літератури встановлено, що дискусійними залишаються проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а саме: правильного визначення собівартості готової продукції та залишків незавершеного виробництва на підприємстві. У дослідженні даного питання вагомий внесок зробили вітчизняні та зарубіжні вчені: Котляров Є., Ткаченко Н., Голов С.Ф.,

Чумаченко М.В., Сопко В.В., Кужельний М.В., Друрі К., Швець В.Г., та інші.

Мета статті. Дослідити порядок визначення та відображення в обліку кількості і вартості незавершеного виробництва на підприємстві з використанням різних методів обліку витрат.

Основні матеріали досліджень. У наслідок специфіки технологій виробництва, що використовуються на промислових підприємствах, цикл виготовлення продукції є тривалим та безперервним. У зв'язку з цим розрізняють такі поняття, як «напівфабрикат», «готова продукція» та «незавершене виробництво».

Напівфабрикати — це матеріальні цінності, що пройшли одну або декілька стадій виробництва, але підлягають подальшій переробці на цьому підприємстві. Зазвичай напівфабрикатом вважають продукти, що пройшли обробку в одному цеху (об'єктів витрат) і які передають до іншого.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з вимогами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам [4]. Тобто для визнання продукції готовою необхідне дотримання двох вимог: закінченість обробки і відповідність нормативно-технічній документації.

Незавершене виробництво — це продукція (роботи, послуги), яка не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

Продукцію, яка не пройшла приймання на відповідність нормативно-технічної документації, класифікують як брак виробництва.

Облік незавершеного виробництва здійснюється відповідно до встановленого порядку на рахунках бухгалтерського обліку, передбачених

для узагальнення витрат основного і допоміжного виробництва та обслуговуючих господарств, згідно із Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5]. Основним рахунком, який передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку для відображення процесу виробництва, є рахунок 23 «Виробництво». По відношенню до балансу цей рахунок активний, за дебетом його відображають витрати, що становлять виробничу собівартість, за кредитом — суму фактично виготовленої продукції. Залишок на початок звітного періоду (С1) відображає залишки незавершеного виробництва, що перейшли з минулого звітного періоду. На рисунку 1 наведено схему записів по рахунку 23 «Виробництво».

Дт	23 «Виробництво»	Кт
С1 ... залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду		
1. Прямі матеріальні витрати 2. Прямі витрати на оплату праці 3. Прямі відрахування на соціальні заходи 4. Інші прямі витрати виробництва 5. Змінні загальновиробничі витрати 6. Постійні розподілені загальновиробничі витрати		1. Собівартість виготовленої продукції 2. Вартість побічної продукції, одержаної у процесі виробництва
Оборот за дебетом		Оборот за кредитом
С2... залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду		

Рисунок 1 — Схема записів по рахунку 23 «Виробництво»

Залишок незавершеного виробництва на кінець звітної періоду відображаються за дебетом рахунка 23 «Виробництво» за формулою, грн.:

$$НВП_k = НВП_n + B - ГП, \quad (1)$$

де $НВП_k$, $НВП_n$ — незавершене виробництво продукції відповідно на кінець і початок звітної періоду;

B — витрати на виробництво продукції у звітному періоді;

$ГП$ — випуск готової продукції за звітний період.

До незавершеного виробництва у різних галузях народного господарства належать:

— заготовки (деталі, вузли, агрегати) та вироби, обробка та складання яких ще не закінчені;

— готові вироби, не повністю укомплектовані і не передані на склад;

— незакінчені роботи, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями;

— витрати під озимі посіви, на оранку зябу, підготовку пару, парників і теплиць, а також витрати на закладання садів, ягідників і виноградників у рослинництві;

— вартість меду для зимової годівлі бджіл; малька, випущеного для розведення риби; яєць, закладених на інкубацію у тваринництві;

— тимчасово зупинені будівельні об'єкти, а також проектно-розвідувальні роботи з незакінченого будівництва, незакінчений капітальний ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних споруд та інших об'єктів, що ремонтуються [8].

До складу незавершеного виробництва не входять:

— матеріали, отримані структурними підрозділами (цехами, дільницями), але обробка яких ще не розпочата;

— куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, які не пройшли першої операції їх збірки у вузли, агрегати і вироби;

— остаточно забраковані деталі, вузли, напівфабрикати та вироби [7].

Труднощі обліку незавершеного виробництва пов'язані з різноманітністю його видів. Так, на одному підприємстві, незавершене виробництво може включати сировину (матеріали), тільки завантажену в апаратуру; частково перероблену сировину, незакінчені роботи з ремонту та технічного обслуговування тощо.

На підприємствах, які здійснюють виготовлення напівфабрикатів, використовують окремий рахунок для їх обліку. В першу чергу це стосується тих підприємств, технологія виробництва яких зумовлює наявність великого асортименту і кількості напівфабрикатів власного виробництва.

Для перевірки правильності визначення собівартості продукції, а також для здійснення контролю за цим показником на 1-ше число кожного місяця проводять інвентаризацію незавершеного виробництва. Результати проведеної інвентаризації оформляються актом, який підписується усіма членами інвентаризаційної комісії та затверджується керівником підприємства.

На сьогодні не існує нормативних документів, що регламентують розрахунок собівартості незавершеного виробництва. Тому, підприємства мають повну свободу у виборі способу оцінки незавершеного виробництва.

Оцінка залишків незавершеного виробництва здійснюється у відповідності норм П(С)БО № 9 «Запаси» [2], згідно з якими готова продукція, виготовлена на підприємстві, та незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробленням і збіркою деталей, виробів і не закінчених технологічних процесів, відображаються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною

вартістю або чистою вартістю реалізації. Крім того, даним положенням передбачено оцінку запасів за нормативними витратами.

Способи оцінки незвершеного виробництва наведено в таблиці 1.

Таблиця 1 — Способи оцінки незавершеного виробництва

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

Отже, залишки незавершеного виробництва і готова продукція в обліку можуть бути оцінені або за фактичною собівартістю виробництва, або за фактичною діючою нормативною (плановою) собівартістю. Обраний метод оцінки повинен бути зазначений у наказі про облікову політику підприємства.

Для одиничного виробництва спосіб оцінки незавершеного виробництва є безальтернативним. Оскільки витрати обліковуються за кожним конкретним замовленням, а розрахунок фактичних витрат достатньо простий.

Максимальна об'єктивність обліку буде досягнута при оцінці за фактичною собівартістю, проте сфера використання даного методу оцінки обмежена. Зазвичай оцінку за фактичною собівартістю використовують у випадках:

— серійне виробництво з позамовним методом калькулювання, при якому витрати обліковують за партіями-замовленнями;

— виробництво з попроцесним методом калькулювання.

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. Даний спосіб оцінки простий у використанні, у зв'язку з цим широко використовується підприємствами. При цьому способі вартість незавершеного виробництва відображається у калькуляції собівартості з протилежним знаком.

Спосіб оцінки за плановою (нормативною) виробничою собівартістю використовують, якщо підприємство застосовує метод обліку за нормативними витратами. Даним способом оцінки слід використовувати тоді, коли є недоцільним використання попередніх методів. На початок року складають нормативну калькуляцію собівартості даного виду незавершеного виробництва і протягом року використовують визначену оцінку. Норматив переглядають у разі істотної зміни технологічних процесів, якості сировини, цін тощо. Проте, даний спосіб оцінки може викликати недостовірність даних в обліку, а саме: перекручення собівартості продукції, оскільки відхилення суми фактичних витрат від планового рівня буде віднесено на готову продукцію [8].

Оцінка за прямими витратами є спрощеним варіантом оцінки за фактичною собівартістю. При використанні даного способу до собівартості незавершеного виробництва не включають загальновиробничі витрати, оскільки їх величину буде розподілено лише за видами готової продукції. Даний спосіб доцільно використовувати лише якщо кількість незавершеного виробництва істотно не змінюється протягом кількох періодів.

Висновки. 1. Підприємство має право, виходячи із особливостей технології, організації виробництва та облікової політики, самостійно обирати спосіб оцінки незавершеного виробництва. Оцінку незавершеного

виробництва за фактичною собівартістю здійснюють при серійному виробництві, з позамовним та попроцесним методом калькулювання витрат. Оцінка за вартістю сировини, матеріалів та напівфабрикатів, використовується підприємство, якщо незавершеним виробництвом є сировина (матеріали, напівфабрикати). Метод оцінки за плановою (нормативною) собівартістю застосовується підприємством, якщо використовується метод обліку за нормативними витратами. Спосіб оцінки за прямими витратами використовують підприємства, які мають протягом кількох звітних періодів незмінну кількість незавершеного виробництва.

2. На підприємстві з великою кількістю незавершеного виробництва, необхідно наказом керівника встановлювати перелік незавершеного виробництва, за якими на звітну дату можна визначити його кількість та вартість. До переліку потрібно включити основні види незавершеного виробництва, що мають значну кількість і вартість, або змінюються з часом.

Список літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» затверджено Верховною Радою України 16.07.1999 р. № 996-XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». — Затверджене наказом Мінфіну України від 20.10.99 р. № 246.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”. — Затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318.
4. Методичні рекомендації формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджені наказом Держкомітету промислової політики від 02.02.2001 р. № 47.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
7. Управління витратами: Навчальний посібник / М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; За заг. Ред.. М.Г Грещака. — К.: 2008.— 264 с.
8. Котляров Є., Корнілова В. Незавершене виробництво: особливості оцінки та обліку // Бухгалтерія. — 2008. — № 48. — С. 53-59.
9. Ткаченко Н. Формування виробничої собівартості продукції, незавершеного виробництва, рентабельності та визначення ціни продажу // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 6. — С. 29 – 35.

Анотація

Ю.Ю. Миронова. Облік незавершеного виробництва на підприємстві.

У статті розглянуто сутність, порядок формування та відображення в обліку кількості і вартості незавершеного виробництва на підприємстві. Досліджено способи оцінки залишків незавершеного виробництва та встановлено особливості їх застосування на підприємстві, в залежності від обраного методу обліку витрат.

Annotation

J.Y. Mironova. An account of the uncompleted production is on an enterprise.

Essence is considered in the article, order of forming and reflection in the account of amount and value of the uncompleted production on an enterprise. Investigational methods of estimation of tailings of the uncompleted production and the features of their application are set on an enterprise, depending on the select method of account of charges.

Аннотация

Ю.Ю. Миронова. Учет незавершенного производства на предприятии.

В статье рассмотрена сущность, порядок формирования и отображения в учете количества и стоимости незавершенного производства на предприятии. Исследованы способы оценки остатков незавершенного производства и установлены особенности их использования на предприятии, в зависимости от избранного метода учета расходов.

Ключові слова: незавершене виробництво, витрати, калькулювання, залишок незавершеного виробництва, методи обліку витрат, спосіб оцінки собівартості.