



Ірина НАЗАРБАЄВА, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування

ВІД НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА ДО ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ: ОБЛІКОВІ НЮАНСИ

У консультації з'ясуємо:

- чому облік незавершеного виробництва (далі – НЗВ) вважають однією із найскладніших ділянок бухгалтерського обліку;
- коли НЗВ перетворюється на готову продукцію (далі – ГП);
- за допомогою яких методів на практиці визначають вартість НЗВ та ГП та яка при цьому роль планових (нормативних) показників;
- чи не суперечить застосування різних методів оцінки НЗВ та ГП вимогам стандартів бухобліку.

Готова продукція = завершене виробництво?

Для багатьох підприємств виготовлення продукції є основною метою, а її реалізація – джерелом отримання прибутку. Але ГП – це результат складного процесу, який називають виробництвом. Виробництво триває доти, доки не з'явиться ГП, а це означає, що воно завжди є незавершеним, а поняття «виробництво» та «незавершене виробництво» – тожні по суті.

Утім, відмінність у застосуванні цих понять все ж таки є, адже **виробництвом зазвичай називають сам процес, а НЗВ – об'єкт бухобліку**. До того ж ГП – це трохи більше, ніж просто завершене виробництво. Є низка формальностей, без дотримання яких говорити про ГП взагалі не можна. Деякі з них передбачено бухгалтерськими документами. Зокрема, відповідно до Інструкції № 291 ГП має пройти випробування, приймання, укомплектування, а також перевірку на відповідність технічним умовам і стандартам. Залежно від вимог законодавства щодо окремих видів продукції, а також від організації виробництва на конкретному підприємстві можуть бути й інші формальності.

Неукомплектована та неупакована продукція (якщо такі вимоги передбачено) залишається у складі НЗВ. На це прямо вказано в п. 574 Методрекомедацій № 373. Крім того, **НЗВ включає:**

- залишки сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів, що знаходяться в апаратах у процесі переробки (п. 574 Методрекомедацій № 373);
- не закінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби та незакінчені технологічні процеси (п. 6 П(С)БО 9);
- витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визначено дохід (п. 6 П(С)БО 9).

Водночас, як установлено п. 575 Методрекомедацій № 373, **до НЗВ не належать:**

- сировина, матеріали, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, які ще не піддавалися обробці;
- забраковані напівфабрикати (деталі), які не підлягають виправленню.



Підсумуємо: НЗВ – це те, що вже потрапило до виробничого процесу, але ще не набуло права називатися ГП, а **ГП** – це завершене виробництво.

НЗВ: нормативні та часові орієнтири

Для бухгалтерського обліку і ГП, і НЗВ – це активи, які належать до категорії запасів, на що прямо вказано в § 8 МСБО 2 та в абзацах третьому та четвертому п. 6 П(С)БО 9. Отже, правила їх обліку та відображення у фінансовій звітності визначено цими стандартами, а також П(С)БО 16. І хоча в П(С)БО 16 НЗВ згадують лише один раз (п. 15.9), без нього в цьому випадку не обійтися, адже виробництво – це витрати, а саме ними й опікується цей стандарт.

Крім того, деяку корисну інформацію можна знайти в Інструкції № 291, Методрекомендаціях № 373 та інших галузевих рекомендаціях щодо калькулювання собівартості продукції. Але, зважаючи на те що виробничі процеси дуже різноманітні, їх облік важко втиснути в існуючі правила. Тому навіть у межах цих правил існують різні варіанти обліку. НЗВ цілком справедливо вважають одним із найскладніших об'єктів обліку. Те саме стосується й ГП, хоча б через те, що її облік майже завжди є продовженням обліку НЗВ.

? Чи може з'явитися ГП без НЗВ?

Може! Яким би дивним не здавалося це твердження. Уточнімо: без виробництва як процесу – не може, а без НЗВ як об'єкта обліку – цілком. Уявімо, що підприємство виготовляє один-єдиний продукт, при цьому процес його виготовлення не передбачає жодних зупинень і триває кілька годин. За таких умов наявність НЗВ неможлива в принципі. А коли немає НЗВ, то немає і складнощів з обліком ГП (детальніше про це – далі).

У реальному житті є підприємства, які працюють без НЗВ, але це, скоріш, виняток, ніж правило. Для деяких підприємств НЗВ – об'єктивна реальність (зокрема, через безперервність, тривалість або багатетапність технологічного процесу). Інколи наявність чи відсутність НЗВ ситуаційна: сьогодні воно є, а завтра його може й не бути. Отже, НЗВ певним чином пов'язане із часом.

? Як саме НЗВ пов'язане із часом та чи важливо це для обліку?

Вартість НЗВ – величина, по-перше, змінна, по-друге, розрахункова. НЗВ, як і ГП та інші активи, мають бути відображені в Балансі (Звіті про фінансовий стан). У Балансі активи відображають за вартістю, визначеною на кінець звітного періоду. Отже, вартість НЗВ необхідно розраховувати, принаймні, на кінець кожного звітного періоду (року чи кварталу).

Але в багатьох випадках підприємствам цього недостатньо. З метою оперативного (управлінського) обліку деякі показники розраховують за дрібніші періоди, такі як місяць, декада, тиждень чи, навіть, день. Вартість НЗВ, а також залежна від нього вартість ГП належать саме до таких показників.



Цікавий нюанс! Відповідно до п. 574 Методрекомендацій № 373 до НЗВ, крім іншого, належать:

- продукція, прийнята відділом технічного контролю, але не передана на склад або замовнику до 24.00 останнього дня звітного місяця;
- продукція, прийнята відділом технічного контролю, але не здана на склад до 8.00 1-го числа наступного за звітним місяця (у виробництвах, які працюють у три зміни).

Отже, як бачимо, навіть конкретна година може мати значення!

Через витрати – до собівартості...

Згідно з п. 10 П(С)БО 9 первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, визначена за П(С)БО 16. Усі перелічені раніше складові НЗВ мають вартість, яка містить відповідні витрати і формує виробничу собівартість спочатку самого НЗВ, а потім і ГП. Виробнича собівартість включає (п. 11 П(С)БО 16):

- прямі матеріальні витрати (сировина, матеріали, куповані напівфабрикати тощо);
- прямі витрати на оплату праці (зарплата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції);
- інші прямі витрати (амортизація, втрати від браку та ін.);
- змінні загальновиробничі витрати (далі – ЗВВ) та розподілені постійні ЗВВ.

Об'єктом витрат або одиницею виробництва (одиницями калькулювання) можуть бути: конкретний виріб, вид продукції, партія, замовлення тощо.

Конкретний перелік і склад витрат визначають і представляють як статті калькулювання самі підприємства (п. 11 П(С)БО 16), а відповідно до Інструкції № 291 ці витрати відображають на рахунку **23** «Виробництво», накопичуючи їх за дебетом цього рахунка.

Вести облік витрат протягом звітного періоду зазвичай нескладно, адже вони просто накопичуються за кожним об'єктом обліку і незалежно

від того, були залишки НЗВ на початок періоду (це, насправді, важливо, але не на цьому етапі) чи ні.

ПРИКЛАД 1

Підприємство виготовляє два види продукції: виріб № 1 та виріб № 2. Об'єктом обліку є витрати на виготовлення кожного

виробу. Для кожного об'єкта обліку на рахунок **23** «Виробництво» відкрито окремий субрахунок – відповідно **23/1** «Виробництво виробу № 1» та **23/2** «Виробництво виробу № 2».

Протягом місяця було відображено такі витрати (усі суми, у т. ч. й суми ЗВВ, умовні; зворотних відходів та браку немає):

(грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік			
			Дт	Кт	Сума	
					виріб № 1	виріб № 2
1	2	3	4	5	6	7
1	Передано у виробництво матеріали	Типові форми № М-8*, № М-9*, № М-10*, № М-11*	23/1 23/2	20	30 000 –	– 100 000
2	Нараховано зарплату робітникам	Типові форми № П-6**, № П-7**	23/1 23/2	661	20 000 –	– 70 000
3	Нараховано ЄСВ	Відомість нарахування внесків (довільна форма)	23/1 23/2	651	4 400 –	– 15 400
4	Інші витрати	Різні документи	23/1 23/2	Різні рахунки	5 600 –	– 42 000
5	Нараховано амортизацію виробничого обладнання	Відомість нарахування амортизації (довільна форма)	23/1 23/2	13	10 000 –	– 27 000
6	Відображено змінні та розподілені постійні ЗВВ	Відомість розподілу ЗВВ (довільна форма)	23/1 23/2	91	14 000 –	– 45 000
Усього витрат на виготовлення виробу № 1					84 000	–
Усього витрат на виготовлення виробу № 2					–	299 400
Загальна сума витрат на виробництво за місяць					383 400	
* Затверджена Наказом № 193.						
** Затверджена Наказом № 489.						

Далі можливі кілька сценаріїв. Розглянемо їх у послідовності від простіших до складніших.

Сценарій 1. Припустимо, що протягом цього місяця жодної одиниці продукції не було передано на склад. Зрозуміло, що в такому випадку загальна сума витрат становитиме вартість НЗВ. Залишок на рахунку 23 на початок наступного місяця свідчатиме про наявність НЗВ.

Сценарій 2. За місяць виготовлено 10 одиниць виробу № 1 та 20 одиниць виробу № 2. При цьому НЗВ не було ні на початок, ні на кінець місяця.

Загальна вартість ГП у цьому випадку дорівнюватиме виробничій собівартості продукції. В обліку її буде відображено записом Дт **26** – Кт **23** на суму 383 400 грн. Неважко порахувати і собівартість однієї одиниці кожного виробу:

- виріб № 1 – 8 400 грн (84 000 грн : 10);

- виріб № 2 – 14 970 грн (299 400 грн : 20).

Сценарій 3. За місяць виготовлено 10 одиниць виробу № 1 та 15 одиниць виробу № 2. НЗВ на початок місяця не було, але на кінець місяця залишилося 5 одиниць виробу № 2, виготовлення яких розпочато та станом на кінець місяця не завершено.

У цьому разі вся сума витрат на виготовлення виробу № 1 (84 000 грн) буде визнана вартістю ГП і відображена в обліку записом Дт **26** – Кт **23/1**. А ось що стосується виробу № 2, то тут **виникає потреба визначити, яка частина накопичених витрат належить до завершеної (готової) продукції, а яка залишається у складі НЗВ.** Іншими словами, аби визначити фактичну собівартість ГП, необхідно спочатку визначити собівартість НЗВ на кінець періоду. А для цього необхідно з'ясувати, що фактично залишилося.

Виявити залишки НЗВ можна:

- за даними оперативного обліку (без проведення інвентаризації);
- результатами інвентаризації, які порівнюються з даними оперативного обліку.

В епоху паперової бухгалтерії оперативний облік уважався не надто надійним, особливо для підприємств зі складною та багатоетапною структурою виробництва. За сучасних умов, коли автоматизація дозволяє здійснювати деякі виробничі процеси без участі людини, а дані про рух матеріалів та їх стан відстежувати в режимі реального часу, оперативний облік може бути дуже точним. Тож цей спосіб визначення залишків може дати навіть кращі результати, ніж інвентаризація, яка досі вважалась найточнішим способом (принаймні, так записано в п. 575 Методрекомедацій № 373).

Інвентаризація на допомогу

Інвентаризацію проводять із певною періодичністю, але найчастіше – на кінець кожного місяця, а її метою є визначення фактичної наявності та кількості:

- сировини та матеріалів, що перебувають у процесі обробки;
- вироблених напівфабрикатів та продукції, які залишаються у складі НЗВ.

Крім того, інвентаризація дозволяє виявити неврахований (прихований) брак, а також надлишки та нестачі складових НЗВ (тут ці питання не розглядаються).

Інвентаризацію проводять шляхом фактичного заміру, зважування або підрахунку кількості не закінчених обробкою напівфабрикатів та продукції (п. 576 Методрекомедацій № 373), дотримуючись загальних правил, передбачених Положенням № 879, зокрема вимог п. 4.6 цього документа, який присвячено інвентаризації НЗВ, а саме:

- під час інвентаризації НЗВ в інвентаризаційних описах указують: найменування заділу, стадію та ступінь їх готовності, кількість або обсяг виконаних робіт;
- сировина, матеріали і куповані напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці, до опису НЗВ не включаються, а фіксуються в окремих інвентаризаційних описах;
- кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в НЗВ, визначається технічними розрахунками

в установленому на підприємстві порядку, якщо інше не передбачено законодавством.

Усі перелічені норми виглядають трохи застарілими, адже розвиток технологій сприяє, так би мовити, осучасненню деяких інвентаризаційних процедур, але **сутність самої інвентаризації від цього не змінюється**.

Після визначення кількості провадиться **оцінка НЗВ**. При цьому використовують різні методи. Зокрема, в п. 578 Методрекомедацій № 373 перелічено такі:

- **метод 1** – за собівартістю сировини, матеріалів та напівфабрикатів, що перебувають у переробці;
- **метод 2** – за плановими прямими витратами;
- **метод 3** – за плановою (нормативною) виробничою собівартістю.

ПРИКЛАД 2

Продовжимо розглядати сценарій 3 за умовами прикладу 1. Припустимо, що в процесі інвентаризації з'ясувалося, що вартість матеріалів, які на кінець місяця перебувають у переробці, – 25 000 грн.

Ця сума і становитиме вартість НЗВ за виробом № 2, якщо для його оцінки підприємство застосовує метод 1. Тоді собівартість виготовленої продукції дорівнюватиме 274 400 грн. (299 400 грн – 25 000 грн), а вартість однієї одиниці – 18 293 грн (274 400 грн : 15). Як бачимо, вартість однієї одиниці суттєво відрізняється від вартості, отриманої для однієї одиниці виробу № 2 за сценарієм 2, де вона становила 14 970 грн.

Очевидно, що собівартість, розрахована за методом 1, завищена. Тож вибір цього методу слід уважати помилкою управлінського персоналу.

? А чи є критерії вибору методу оцінки НЗВ?

Орієнтовні й дуже загальні критерії є в Методрекомедаціях № 373, які пропонують застосовувати:

- **метод 1** – у разі виробництва продукції із коротким технологічним циклом (п. 582);
- **метод 2** – якщо залишки НЗВ порівняно стійкі та невеликі (п. 578);
- **метод 3** – якщо виробництво має багатосерійний і масовий характер (п. 581).

Крім того, при індивідуальному та дрібносерійному характері виробництва НЗВ оцінюють за вартістю витрат на незакінчені замовлення

(п. 583), а єдиним складним питанням у цьому випадку є необхідність розподілу ЗВВ між НЗВ різних замовлень.



Зверніть увагу! Методи 2 та 3 передбачають використання планових (нормативних) показників.

Факт – це уточнений план

Планові показники необхідні не лише для планування виробничого процесу й контролю за його здійсненням, а й для бухгалтерського обліку, зокрема для визначення вартості НЗВ. Так само планові показники використовують і для розрахунку вартості ГП, наприклад під час передачі її із виробничого цеху на склад протягом поточного місяця, коли ще невідомі фактичні суми прямих витрат та ЗВВ. У прикладі 3 описано, мабуть, найпоширеніший у нашій країні метод визначення вартості ГП.

ПРИКЛАД 3

І знову повернемося до сценарію 3 за умовами прикладу 1. Припустимо, що планова виробнича собівартість одиниці виробу № 2 – 14 320 грн, у тому числі вартість матеріалів – 5 000 грн, зарплата – 3 500 грн, ЄСВ – 770 грн, інші витрати – 1700 грн, амортизація – 1 350 грн, ЗВВ – 2 000 грн.

Передачу 15 одиниць виготовленої продукції на склад протягом місяця було оформлено накладними типової форми № М-11 та відображено в обліку записами Дт **26** –

Кт **23/2** на загальну суму 214 800 грн (14 320 грн x 15).

Сума фактичних витрат за місяць (Дт **23/2**) становила 299 400 грн. (див. таблицю вище).

За результатами інвентаризації у складі НЗВ виявлено 5 одиниць виробу № 2. Вартість НЗВ, розрахована за плановою виробничою собівартістю, становила 71 600 грн (14 320 грн x 5).

Отже, розрахуємо:

- фактичну собівартість виготовлених 15 одиниць продукції:
299 400 грн – 71 600 грн = 227 800 грн;
- собівартість однієї одиниці:
227 800 грн : 15 = 15 187 грн.

Фактична собівартість одиниці продукції перевищила планову на 6 %, що за рішенням управлінського персоналу підприємства вважається допустимим, але потребує аналізу з боку відповідальних осіб.

Визначимо різницю між загальною сумою фактичних витрат і плановою собівартістю виготовленої продукції:

$$227\,800\text{ грн} - 214\,800\text{ грн} = 13\,000\text{ грн.}$$

На цю суму в бухобліку зроблено запис Дт **26** – Кт **23/2**, а описані розрахунки оформлено бухгалтерською довідкою. Для контролю покажемо обороти за субрахунком **23/2** та сальдо за цим рахунком на початок і кінець місяця:

(грн)

№ з/п	Показники	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Залишок на початок місяця (вартість НЗВ)	0	–
2	Фактичні витрати, здійснені протягом місяця	299 400	–
3	Планова виробнича собівартість виготовленої продукції	–	214 800
4	Різниця між фактичними витратами та плановою собівартістю виготовленої продукції	–	13 000
5	Залишок на кінець місяця (вартість НЗВ)	71 600	–

У прикладі 3 під час проведення інвентаризації не враховувався ступінь готовності виробів. У тих випадках, коли цей ступінь суттєво впливає на вартість НЗВ, її визначають (зазвичай, у процентах) у процесі інвентаризації, указують в інвентаризаційних відомостях та враховують при проведенні оцінки.



Не забувайте! Кожне підприємство самостійно обирає метод оцінки НЗВ.

Проте вибір не може бути випадковим. Він залежить від багатьох конкретних факторів, таких як вид діяльності, особливості технології та ор-

ганізації виробництва в цілому та конкретних виробничих процесів, ступінь автоматизації технологічних та облікових процесів, застосовувані методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції тощо. Крім того, певне значення мають облікові традиції та навіть уподобання управлінського персоналу.

Обираючи метод оцінки, відображаючи фактичні й розрахункові показники в обліку, не забувайте про базові вимоги стандартів щодо первісної та подальшої оцінки запасів, а також щодо методів визначення їх собівартості. Відповідно до п. 24 П(С)БО 9 та § 9 МСБО 2 запаси оцінюють за меншою із двох величин – чистою вартістю реалізації чи первісною вартістю (собівартістю). Значення та особливості кожного показника описано в стандартах.



Важливо! Методи, які передбачають використання планових (нормативних) показників, не суперечать стандартам.

Пряме підтвердження цьому можна знайти в § 21 МСБО 2, у якому зазначено, що:

- для оцінки собівартості запасів для зручності може використовуватися, зокрема, метод стандартних цін, якщо його результати приблизно дорівнюють собівартості;
- стандартні витрати враховують нормативні рівні використання матеріалів, праці тощо;
- стандартні витрати необхідно регулярно аналізувати та, за потреби, переглядати відповідно до поточних умов.

ВИСНОВКИ

Поняття «виробництво» й «незавершене виробництво» тісно пов'язані між собою, але застосування кожного з них має певні нюанси. Процес виробництва може відбуватися і без НЗВ. Вироблена продукція без дотримання певних формальностей не може вважатися ГП.

Облік НЗВ та ГП регламентовано П(С)БО 9, П(С)БО 16 та МСБО 2. Корисну, хоча й трохи застарілу, інформацію містять Методрекомедації № 373.

З метою відображення в обліку необхідно розрізняти фактичні й планові витрати, фактичну й планову собівартість НЗВ та ГП. Під час вибору методу оцінки НЗВ та ГП варто врахувати низку факторів, але без інвентаризації навряд чи можна обійтися. Хіба що за умови дуже високого ступеню автоматизації технологічних та облікових процесів, їх поєднання в єдине ціле.

Велика кількість розрахунків потребує ретельного документального супроводження із використанням первинних документів як типових, так і самостійно розроблених форм.

Кожне підприємство самостійно обирає метод оцінки НЗВ.

Методи, які передбачають використання планових (нормативних) показників, не суперечать стандартам бухгалтерського обліку.