

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА, НЕЗАВЕРШЕНИХ РОБІТ (ПОСЛУГ)

(з прикладами)

Облік "незавершенки" — один із найбільш складних розділів бухгалтерського обліку. Тому багато бухгалтерських видань обходять цю слизьку тему в своїх публікаціях. Ми ж, навпаки, постараємось максимально точно і доступно відобразити всі нюанси обліку незавершеного виробництва.

До незавершеного виробництва відносяться продукція (роботи, послуги), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

У виробничих (навчальних) майстернях до незавершеного виробництва належать заготовки (деталі, вузли, агрегати) та вироби, обробка та складання яких ще не закінчені; готові вироби, не повністю укомплектовані і не передані на склад.

У підсобних (навчальних) сільських господарствах при установах до незавершеного виробництва включаються витрати під озимі посіви, на оранку зябу, підготовку пару, парників і теплиць, а також видатки для закладання садів, ягідників і виноградників.

У бюджетних науково-дослідних установах та учбових закладах до незавершеного виробництва належать незакінчені роботи, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями.

До незавершеного капітального будівництва і незакінчених капітальних ремонтів належать обладнання, яке не передане для монтажу, тимчасово зупинені будівельні об'єкти, а також проектно-розвідувальні роботи з незакінченого будівництва, незакінчений капітальний ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних установок та інших об'єктів, що ремонтується.

Для незавершеного виробництва передбачені різні варіанти оцінки (відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 3 квітня 1993 р. № 250): за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, за прямими статтями витрат або за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. Право вибору варіанта оцінки - за підприємством.

Найбільш прийнятними оцінками незавершеного виробництва є:

- для готової продукції - виробнича собівартість;
- для товарів на підприємствах роздрібною торгівлі - продажна (роздрібна) ціна;
- на оптових складах і базах торгових та постачальницько-збутових підприємств - продажна (роздрібна) ціна або ціна, за якою вони закуплені.

Облік незавершеного виробництва і незавершених робіт (послуг) здійснюється відповідно до встановленого порядку на рахунках бухгалтерського обліку, передбачених для узагальнення інформації про витрати основного і допоміжного виробництва та обслуговуючих господарств.

Незавершене виробництво обліковується на таких рахунках:

- 03 "Ремонт основних засобів",
- 20 "Основне виробництво",
- 21 "Напівфабрикати власного виробництва",
- 23 "Допоміжні виробництва",
- 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства",
- 30 "Некапітальні роботи", 36 "Виконані етапи по незавершених роботах",
- 43 "Позавиробничі витрати",
- 44 "Витрати обігу". У статті Балансу підприємства "Незавершене виробництво", код рядка 110 показуються витрати по незавершеному виробництву і незавершених роботах (послугах).

Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва (вироби, роботи і послуги) відображаються за оцінкою, що застосовується підприємством відповідно до Положення від 3 квітня 1993 р. № 250.

Згідно з Інструкцією про порядок заповнення форм річної бухгалтерської звітності підприємства від 18.08.95 р. № 139 підприємства (будівельні, наукові, геологорозвідувальні), що здійснюють у поточному році розрахунки із замовниками відповідно до укладених договорів за закінчені етапи робіт, що мають самостійне значення, відображають по даній статті також і вартість оплачених замовником етапів, які обліковують на **рахунку 36** "Виконані етапи по незавершених роботах". При цьому замовник зараховує на свій баланс тільки повністю готову продукцію.

У бухгалтерському обліку закінчені етапи робіт у сумі фактичних витрат списуються записом: Дт **46** Кт **20**.

Списування проводиться після оформлення в установленому порядку прийняття закінчених етапів виконаних робіт.

Одночасно на суму прийнятих до оплати рахунків за виконані етапи по продажній вартості відображають на **рахунку 36** "Виконані етапи по незавершених роботах" записом: Дт **36** Кт **46**.

Кошти, що надійшли від замовників в оплату закінчених і прийнятих ними етапів: Дт **51** Кт **61**.

Після закінчення всіх робіт у цілому вартість сплачених замовником етапів робіт списується в обліку: Дт **62** Кт **36**, Дт **61** Кт **62**.

У статті Балансу підприємства "Незавершене виробництво", код 110, показуються витрати на не закінчені до кінця звітного періоду роботи з капітального ремонту основних засобів, а також

витрати по сплаву лісопродукції і незавершеного виробництва сільського господарства, які відображаються за вирахуванням вартості випуску.

У цій статті Балансу підприємства також показується сума витрат обігу, що відноситься до залишку нереалізованих товарів на підприємствах, що здійснюють свою діяльність у сфері постачання, збуту, торгівлі та громадського харчування.

Сума витрат обігу, що відноситься до залишку не реалізованих на кінець місяця товарів, визначається як добуток вартості нереалізованих товарів за кредит. Середній відсоток визначається діленням витрат обігу на залишок товарів на початок місяця і витрат на зберігання, оброблення, підсортування, перепродажну підготовку товарів, транспортних витрат та процентів за кредит за звітний місяць на суму реалізованих у звітному місяці товарів і залишку товарів на кінець звітного місяця. Решта витрат обігу щомісячно списується записом: Дт 80 Кт 44.

Транспортні підприємства, які розрахунки із замовниками послуг проводять за оформленими реєстрами підписуваних одержувачами вантажів товарно-транспортних документів, показують фактичну собівартість транспортних послуг, реєстр документів на які замовником на дату складання звіту не оформлено. Витрати з таких послуг до їх оформлення обліковуються на окремому субрахунку **рахунка 20**.

Малі підприємства суму витрат, які проведені у звітному періоді, але підлягають віднесенню у наступних звітних періодах на витрати виробництва та обігу, тобто витрати майбутніх періодів, включають до статті "Незавершене виробництво".

Наказом Міністерства фінансів України від 14.06.98 р. № 124 затверджено "Порядок ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах)" (далі - Порядок). При веденні обліку приросту (убутку) вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і залишках готової продукції визначається вартість не

всього незавершеного виробництва або залишків готової продукції, а лише вартість матеріальних ресурсів, які використовуються у виробництві продукції (робіт, послуг).

Вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року), які відображені в балансі за фактичними виробничими витратами, визначається підприємством як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) і частки матеріальних витрат у

затратах на виробництво продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік), визначеної за даними бухгалтерської звітності.

Платники податку, в яких незавершене виробництво відображається в балансі за вартістю використаної сировини, матеріалів і напівфабрикатів, вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві визначають як таку, що дорівнює вартості незавершеного виробництва.

Якщо вартість незавершеного виробництва відображається в балансі за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, то вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) визначається підприємством як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) і частки матеріальних витрат у калькуляції нормативної (планової) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік).

При складанні Відомості про балансову вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і готовій продукції визначається залишок на початок періоду і залишок на кінець періоду, а також приріст (+) і убуток (-). Облік приросту (убутку) товарних і матеріальних ресурсів ведеться тільки по тих товарних запасах і матеріальних ресурсах, витрати на придбання яких відповідно до Закону включаються до складу валових витрат.

Визначення приросту або убутку балансової вартості матеріальних активів і товарів виконується шляхом зрівняння їх залишків на початок і кінець звітного кварталу.

При веденні обліку приросту або убутку товарно-матеріальних цінностей на рахунках обліку виробничих запасів показується вартість залишків цінностей, що знаходяться на складі.

На рахунках обліку незавершеного виробництва і готової продукції відображається вартість не всього незавершеного виробництва або готової продукції, а тільки тих матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, які використані у їх виробництві.

Дані про залишки і рух матеріалів, сировини (у т.ч. і в готовій продукції, незавершеному виробництві, напівфабрикатах) беруться із Відомостей обліку руху товарно-матеріальних цінностей, журналів-ордерів № 6 і № 10.

Порядок заповнення Відомості з обліку балансової вартості матеріальних активів розглянемо на наведеному прикладі.

Приклад. За станом на 01.10.98 р. на складі підприємства знаходились матеріальні цінності на суму 3000 грн. Закуплено сировини і матеріалів протягом IV кварталу 1998 р. на 24000 грн. (ПДВ - 4000 грн.). У виробництво протягом звітного періоду відпущено матеріальних цінностей на суму 21000 грн. Фактичні витрати на виробництво продукції (матеріали, витрати на оплату

праці) у загальній сумі склали 30000 грн. У IV кварталі підприємство випустило готову продукцію на 26000 грн., а реалізувало - на 25000 грн.

Порядок відображення у бухгалтерському обліку наведених вище господарських операцій розглянуто у таблиці 1.

Таблиця 1

**ПОРЯДОК
ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ
ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Перерахована попередня оплата за матеріали	18	51	20000
		60	18	20000
		60	51	4000
2.	Відображена сума податкового кредиту	68	67/2	4000
3.	Одержана податкова накладна	67/2	60	4000
4.	Оприбутковані матеріали, що надійшли на склад	05	60	20000
5.	Відображені фактичні витрати на виробництво продукції (паливо, зарплата та ін.)	20	06, 70, 68, 69	30000
6.	Оприбуткована готова продукція з основного виробництва на склад	40	20	26000
7.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	46	40	25000

Незавершене виробництво визначається на кінець звітного періоду, а також - залишки реалізованої готової продукції.

У загальній сумі незавершеного виробництва або залишків готової продукції потрібно визначити вартість матеріалів, сировини, які використані у виробництві.

Величину вартості сировини і матеріалів, раніше списаних у виробництво, але частина яких залишається у залишках незавершеного виробництва і готової продукції, можна визначити розрахунковим шляхом.

1. Потрібно визначити процентний зміст вартості сировини і матеріалів, відпущених у виробництво (на суму 21000 грн.) у

загальній сумі витрат (30000 грн.), списаних на виробництво: $(21000 : 30000) \times 100\% = 70\%$.

2. Визначимо величину незавершеного виробництва на кінець звітної періоду і вартість матеріалів у залишках цієї продукції за умов:

- фактичні витрати на виробництво продукції (матеріали, витрати на оплату праці) у загальній сумі склали 30000 грн.;

- вартість готової продукції, випущеної у IV кварталі, - 26000 грн.

Звідси вартість залишків незавершеного виробництва - 4000 грн. $(30000 - 26000)$.

3. Визначимо вартість частини сировини, матеріалів у незавершеному виробництві:

$(4000 \times 70\%) : 100 = 2800$ грн.

4. Визначимо ту частину сировини і матеріалів, яка була використана у виробництві і залишилась у залишках нереалізованої готової продукції (у IV кварталі було реалізовано продукцію на суму 25000 грн.). Звідси:

а) вартість залишків готової продукції:

$26000 - 25000 = 1000$ грн.;

б) вартість частини сировини і матеріалів у залишках готової продукції:

$1000 \times 70\% = 700$ грн.

У **таблиці 2** наведена Відомість обліку балансової вартості матеріальних активів на складі, у незавершеному виробництві, у готовій продукції.

У нашому прикладі балансова вартість матеріальних активів на початок IV кварталу перевищує їх балансову вартість на кінець того ж кварталу на 1700 грн., і на цю ж суму зменшується оподатковуваний прибуток.

Відповідно до Порядку платники податку ведуть окремий облік витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних активів, призначених для їх подальшої реалізації, які обліковуються як товари у Відомості з обліку балансової вартості товарів (**таблиця 3**).

Облік приросту (убутку) балансової вартості товарів ведеться без обліку суми товарної надбавки.

Таблиця 2

ВІДОМІСТЬ ОБЛІКУ БАЛАНСОВОЇ ВАРТОСТІ

МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

(грн.)

Матеріальні активи (купівельні матеріали, сировина, комплектуючі вироби, напівфабрикати на складах, у незавершеному виробництві і залишки готової продукції)	За IV квартал 1998 р.				
	Сальдо на початок	Придбано	Використано	Сальдо на кінець	Приріст (+) Убуток (-)
1	2	3	4	5	6
На складі	3000	20000	21000	2000	- 1000
У незавершеному виробництві	2000	30000	26000	2800(70%)	+ 800
У готовій продукції	2200	26000	25000	700	- 1500
Всього	7200	76000	71000	5500	- 1700

Відповідно до наведених даних у **таблиці 3** можна зробити висновок, що балансова вартість товарів на кінець IV кварталу (звітного періоду) перевищує їх балансову вартість на початок IV кварталу. Таким чином відбувся приріст балансової вартості товарів у сумі 600 грн.

Підприємство на суму приросту балансової вартості товарів на кінець звітного періоду має зменшити суму валових витрат (на 600 грн.) і на цю ж суму збільшити оподатковуваний прибуток.

Таким чином, якщо балансова вартість товарних запасів і матеріальних ресурсів на кінець звітного кварталу перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного кварталу, то різниця вираховується із суми валових витрат платника податку в цьому звітному кварталі, якщо ж балансова вартість товарних запасів і матеріальних ресурсів на початок звітного кварталу перевищує їх вартість на кінець того ж звітного кварталу, то різниця додається до складу валових витрат платника податку в цьому ж звітному кварталі.

**ВІДОМІСТЬ ОБЛІКУ БАЛАНСОВОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ
за IV квартал 1998р.**

(грн.)

Товари (рах.41 субрахунки: "Товари на складах", "Товари в роздрібній торгівлі")	Сальдо на початок (дебет рах. 41)	Придбання (оборот по дебету рах.41)	Продаж (відпуск) (оборот по кредиту рах.41)	Сальдо на кінець (дебет рах.41)	Приріст (+) Убуток (-)
На оптових складах і базах	1200	62000	61000	2200	+ 1000
У роздрібній торгівлі	800	42000	42400	400	-- 400
Всього товарів	2000	104000	103400	2600	+ 600

Розміри незавершеного виробництва залежать від тривалості виробничого циклу, обсягу середньодобових витрат на виробництво і характеру їх нарощування, і тому істотно диференціюються за специфікою виробництва.

Встановлення нормативів незавершеного виробництва має для підприємств істотне значення. Завищення обсягу незавершеного виробництва викликає уповільнення оборотності обігових коштів, а заниження, порівняно з діючою необхідністю, перешкоджає створенню необхідних накопичень і тим самим викликає порушення ритмічності виробничого процесу, вдосконалення організації виробництва, скорочення тривалості виробничого циклу є вирішальними факторами зменшення обсягу незавершеного виробництва і покращання показників роботи підприємства.

**Надія ТКАЧЕНКО,
професор кафедри обліку та аудиту
Українського державного університету
харчових технологій**