УДК 657.1

Т. М. Сторожук, Д. І. Кушніренко
Національний університет державної податкової служби України

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА

© Сторожук Т. М., Кушніренко Д. І., 2014

Узагальнюючи пропозиції авторів та враховуючи особливості незавершеного виробництва, його неоднозначність та різноплановість як об'єкта бухгалтерського спостереження, запропоновано розширений перелік елементів облікової політики, які впливають на облікове відображення незавершеного виробництва. Варіативність методів оцінювання і альтернативність облікового відображення незавершеного виробництва розширює самостійність підприємства і дає змогу підбирати елементи облікової політики, враховуючи вплив на фінансовий стан та фінансові результати діяльності.

Ключові слова: підприємство, незавершене виробництво, бухгалтерський облік, об'єкт, оцінка, методи, облікова політика

T.N. Storozhuk, D.I. Kushnirenko
State University National Tax Service of Ukraine

ACCOUNTING POLICY FOR UNFINISHED PRODUCTION

© Storozhuk T.N., Kushnirenko D.I., 2014

In the article the problem of accounting policies of work-in-progress are researched. Work-in-progress is one of the key objects of accounting because it directly influence on financial position and financial results of enterprise. Despite the possibility of using alternatives in accounting and reporting, the problem of accounting policies of work-in-progress becomes relevant.

In the article theauthors'suggestions in part of isolatingelementsof accounting policiesregardingwork in progress are summarized. Due attentionis given toestimation of work-in-progress,which mayhave different versions. The inherency for work-in-progress characteristics of costs of enterprise and characteristics of inventories of enterprise must be considered in developing of accounting policies for work-in-progress. Based on this in article selected elements of accounting policies of work-in-progress are united in three groups: a) general organizational elements: b) elements as a part of inventories of enterprise; c) elements as a part of costs of enterprise.

Variety of methods of estimation and alternativeness of accounting reflection of work-in-progress extend the independence of enterprise and allow it to select the elements of accounting policies with considering of it influence on financial position and financial results of activity.The final choice of various positions in accounting policies components for the work-in-progress should be made considering the peculiarities of the companyactivity.

Key words: enterprise, work in progress, accounting, facility, evaluation methods, accounting policies

Постановка завдання. Необхідність та можливість використання багатоваріантних підходів та альтернативних варіантів під час бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в сучасних умовах господарювання призводить потребують формування облікової політики кожним підприємством. Облікова політика є засобом для досягнення цілей, поставлених перед підпри-

ємством.Але незначний досвід формування облікової політики, ігнорування її значення для діяльності підприємства керівниками і власниками та незавершеність розроблення методології бухгалтерського обліку з цього питання гальмує розвиток підприємництва. Облікова політика підприємства – це позиція підприємства стосовно певних об'єктів обліку та елементів звітності, одним з яких є незавершене виробництво.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальність питань облікової політики підприємства підтверджено в численних публікаціях. Основну увагу науковці, такі як: Т.В. Барановська, І.А. Бєлоусова, Ф.Ф. Бутинець, П.Є. Житній, С.Л. Коротаєва, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, В.Г. Швець, Л.З. Шнейдман, М.Т. Щирба та інші звертають на питання суті, значення та формування облікової політики. Малодослідженою залишається проблема визначення елементів облікової політики за об'єктами обліку та звітності, особливо незавершеного виробництва. Такі автори, як Ю. І. Боярський, М. В. Косминко, В. А. Кулик, М.С. Пушкар, І. В. Смірнова, М.Т. Щирба та інші звертають увагу в своїх роботах на необхідність розкриття питань, що впливають на облікове відображення незавершеного виробництва. Незважаючи на досягнення вищеперерахованих авторів, вважаємо, що подальшого дослідження потребує: а) врахування двоїстої природи незавершеного виробництва при виокремленні елементів облікової політики; б) узагальнення пропозицій різних авторів та розширення переліку елементів облікової політики підприємства щодо незавершеного виробництва.

Мета статті. Ураховуючи двоїсту природу незавершеного виробництва як об'єкта бухгалтерського обліку, якому притаманні характеристики затрат та запасів підприємства, необхідно сформувати перелік елементів облікової політики підприємства, які впливають на відображення незавершеного виробництва в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до правил і принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, світових тенденцій і законодавчо-нормативного регулювання, визначених цілей та завдань, кожне підприємство формує свою облікову політику. Вона містить правила, методи, способи, процедури, схеми, домовленості тощо, якими керуються працівники бухгалтерської служби та інші виконавці у процесі ведення обліку поточної господарсько-фінансової діяльності і складання фінансової звітності за об'єктами облікового спостереження та елементами звітності. Одним із таких об'єктів є незавершене виробництво, яке, з одного боку, являє собою суму понесених затрат на виробництво, що на дату балансу є незакінченим, а, з іншого боку – це один із видів запасів підприємства. Незавершене виробництво є важливим ресурсом підприємства, що визначає його потенціал та впливає на фінансовий результат діяльності підприємства, оскільки незавершене виробництво одного звітного періоду є відправною точкою виробничого процесу в наступному періоді. Тому визначення елементів облікової політики підприємства має важливе значення для ведення обліку і складання звітності та діяльності підприємства загалом через вагомий вплив на думку користувачів інформації.

У роботі М. С. Пушкара та М. Т. Щирби [1, с. 70] як елемент облікової політики підприємства в частині незавершеного виробництва визначено оцінку його залишків, яка, за словами авторів, може бути здійснена за одним з таких альтернативних варіантів: а) за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; б) за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. В. Р. Захар'їн [2, с. 23] вважає, що оцінка незавершеного виробництва має залежати від виробничого процесу. Так, незавершене виробництво в масовому та серійному виробництві рекомендують відображати в бухгалтерському балансі за: фактичною або нормативною (плановою) виробничою собівартістю; прямими статтями затрат; вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. У разі одиничного виробництва продукції незавершене виробництво рекомендують відображати в бухгалтерському балансі за фактичними виробничими затратами.

В. М. Гаврилюк, В. М. Жук та М. Г. Михайлова [3, с. 131, 132] для оцінювання незавершеного виробництва теж пропонують методи: за нормативною собівартістю, за прямими статтями витрат та

вартістю сировини, матеріалів та напівфабрикатів. В. С. Лень [4, с. 542–544] рекомендує метод ФІФО; в еквіваленті одиниці готової продукції та метод середньозваженої.

За твердженням Ю. Ю. Миронової [5, с. 231, 232], у документі про облікову політику необхідно зазначати один з альтернативних варіантів методу оцінювання незавершеного виробництва: а) за фактичною собівартістю виробництва; б) за чинною нормативною (плановою) собівартістю.

Про варіативність оцінювання незавершеного виробництва зазначає С. О. Биховець [6, с. 201–203]. Як можливі варіанти виділяє: а) ринкову оцінку; б) нормативну собівартість (за прямими або виробничими затратами); в) нормальну (комбіновану) виробничу собівартість; г) фактичну собівартість (за прямими або виробничими затратами). Логічно, що вибір і застосування одного з альтернативних варіантів, що найбільше відповідає системі управління підприємством (у межах як фінансового, так і управлінського обліку) має закріплюватися в документі про облікову політику.

На нашу думку, метод оцінювання незавершеного виробництва безумовно, є елементом облікової політики, і вибирати його необхідно, враховуючи позитивні та негативні характеристики методів, запропонованих різними авторами, а також специфіку виробництва на кожному підприємстві та їх впливу на фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства [7, с. 266].

Елементами облікової політики щодо незавершеного виробництва, на думку В. А. Кулик [8, с. 168–174], є: а) перелік статей затрат, за якими оцінюють незавершене виробництво; б) варіант обліку незавершеного виробництва до та після оцінювання готової продукції; в) варіант зведеного обліку затрат; г) спосіб розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва.

У статті І. В. Супрунової та Ю. І. Боярського [9, с. 43–47] основними елементами облікової політики підприємства щодо незавершеного виробництва є: метод обліку витрат; метод калькулювання; база оцінювання незавершеного виробництва.

У дослідженні І. В. Смірнової [10] вагомими елементами облікової політики підприємства в частині незавершеного виробництва виділено: періодичність проведення інвентаризації та доцільність коригування нормативної собівартості незавершеного виробництва на величину відхилень.

На думку М. В. Косминка [11, с. 270–272], в обліковій політиці підприємства необхідно розкрити такі питання, що впливають на облікове відображення незавершеного виробництва: а) склад незавершеного виробництва підприємства; б) прийоми та способи його вартісного оцінювання; в) метод оцінювання запасів під час вибуття; г) порядок оцінювання залишків незавершеного виробництва; ґ) метод обліку витрат; д) порядок переоцінки запасів та їх вплив на оцінку незавершеного виробництва; е) форми додаткових первинних документів щодо незавершеного виробництва; є) робочий план рахунків у частині незавершеного виробництва; ж) організація та ведення управлінського обліку незавершеного виробництва; з) порядок і періодичність інвентаризації незавершеного виробництва.

Кожна із наведених пропозицій має право на включення до облікової політики підприємства і може бути внесена до документа про облікову політику підприємства. Але запропоновані авторами елементи облікової політики щодо незавершеного виробництва потребують доопрацювання. По-перше, навіть поверхневий аналіз дає змогу зробити висновок про їх велику різноплановість та варіативність, тому потребує відповідного узагальнення та систематизації. По-друге, перелік наведених елементів не повною мірою відображає сутність незавершеного виробництва, тому є неповним і потребує доопрацювання в частині доповнення. По-третє, не враховано те, що незавершене виробництво є окремим об’єктом обліку, а тому має свою одиницю обліку тощо. По-четверте, не враховано двоїстості незавершеного виробництва як об’єкта обліку, якому притаманні характеристики як затрат, так і запасів підприємства, тому, будуючи облікову політику щодо незавершеного виробництва, необхідно враховувати таку двоїстість і розширити перелік елементів, які впливатимуть на облікове відображення незавершеного виробництва.

Отже, будуючи облікову полику підприємства щодо незавершеного виробництва, необхідно розглянути, які з елементів облікової політики щодо затрат та запасів безпосередньо впливають на облікове відображення незавершеного виробництва. Наприклад, М. С. Пушкар, М. Т. Щирба [1, с. 70] елементами облікової політики щодо запасів вважають: а) одиницю обліку запасів; б) метод оцінювання під час вибуття; в) метод обліку транспортно-заготівельних затрат. У частині

затрат підприємства науковці пропонують виділяти такі елементи облікової політики: а) варіант обліку затрат; б) систему обліку затрат; в) перелік центрів відповідальності; г) перелік об'єктів обліку затрат; об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць; ґ) перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості економічного продукту; д) метод обліку затрат і калькулювання; е) перелік і склад змінних та постійних загально-виробничих затрат; є) варіант зведеного обліку затрат виробництва; ж) склад витрат майбутніх періодів та порядок їх списання на затрати виробництва [1, с. 74, 75].

На нашу думку, розробляючи облікову політику підприємства щодо запасів, необхідно також передбачити: метод оцінювання на дату балансу; метод оцінювання в операціях пов'язаних сторін; в) періодичність визначення середньозваженої собівартості [7, с. 213]. Під час формування облікової політики щодо затрат підприємства необхідно виділяти такий важливий елемент, як оцінка відходів та супутньої продукції [7, с. 258]. Оскільки такі елементи впливають на оцінку незавершеного виробництва, то вони мають бути враховані при побудові облікової політики підприємства в частині незавершеного виробництва.

Крім того, зважаючи на особливості організації та ведення бухгалтерського обліку, особливо суб'єктами малого підприємництва необхідно насамперед визначити та закріпити в обліковій політиці підприємства один із можливих варіантів визначення залишків та ведення обліку незавершеного виробництва: а) за даними інвентаризації; б) на підставі первинних документів про рух готової продукції та оперативного кількісного обліку; в) за даними бухгалтерського обліку про понесені затрати на виробництво [7, с. 218].

Вказуючи на тотожність за економічним змістом затрат на незавершене виробництво та витрат майбутніх періодів, що може призвести до неоднозначності та дискусійності віднесення окремих складових затрат до тієї чи іншої категорії, П. Л. Сук [12] вказує на необхідність закріплення критеріїв розмежування таких затрат в обліковій політиці підприємства.

Враховуючи все вищевикладене та практику організації і ведення обліку на підприємствах, вважаємо за доцільне виділити такі елементи облікової політики, які впливають на облікове відображення незавершеного виробництва. Через значну кількість вважаємо за доцільне розподілити їх на 3 умовні групи:

1. Загальноорганізаційні елементи:

– одиниця обліку незавершеного виробництва, одиниця та метод калькулювання;

– місця формування та знаходження незавершеного виробництва, перелік відповідальних осіб за такими місцями;

– перелік посадових осіб, відповідальних за прийняття готової продукції (робіт, послуг) та визначення розмірів незавершеного виробництва;

– варіант ведення обліку та визначення залишків незавершеного виробництва;

– склад первинних документів для визначення залишків незавершеного виробництва та його оцінювання і строки їх оформлення;

– форми додаткових первинних документів, регістрів та форм звітності щодо незавершеного виробництва;

– робочий план рахунків у частині відображення незавершеного виробництва;

– організація та ведення управлінського обліку незавершеного виробництва;

– порядок оцінювання об'ємів незавершеного виробництва;

– система критеріїв для віднесення замовлень до категорії анульованих, призупинених і некомплектних;

– порядок визначення об'ємів та оцінювання незавершеного виробництва по анульованих, призупинених і некомплектних замовленнях;

– порядок визначення об'ємів незавершеного виробництва, втраченого в результаті надзвичайних обставин;

– оцінювання незавершеного виробництва, втраченого в результаті надзвичайних обставин;

– порядок списання втрат незавершеного виробництва (за рахунок відшкодувань страховими організаціями, віднесення до складу витрат тощо);

– порядок визначення об’ємів та оцінювання незавершеного виробництва, що вибуло з інших причин;

– періодичність та строки проведення інвентаризації незавершеного виробництва;

– документальне оформлення інвентаризації незавершеного виробництва;

– періодичність визначення середньозваженої собівартості.

2. Елементи облікової політики щодо незавершеного виробництва як запасів підприємства:

– перелік видів продукції, робіт і послуг, які відносяться до основної діяльності, допоміжних виробництв, обслуговуючих виробництв та господарств;

– оцінка залишків запасів на кінець звітного періоду на робочих місцях;

– метод оцінювання запасів, списаних на виробництво;

– порядок проведення переоцінки запасів та їх вплив на оцінку незавершеного виробництва;

– метод оцінювання запасів в операціях пов’язаних сторін;

– перелік відходів, супутньої та побічної продукції та порядок оцінювання таких складових запасів;

– оцінювання виробничого браку та порядок віднесення його вартості на винних осіб;

– спосіб розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва.

3. Елементи облікової політики щодо незавершеного виробництва як понесених затрат:

– критерії розмежування затрат незавершеного виробництва та майбутніх витрат;

– порядок розподілу затрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;

– перелік затрат,що включаються в оцінку незавершеного виробництва та їх розподіл за елементами і калькуляційними статтями;

– варіант зведеного обліку затрат;

– порядок, критерії, норми, обмеження та інші умови щодо віднесення затрат підприємства на вартість одиниць незавершеного виробництва (метод нарахування амортизації; перелік, склад та база розподілу ЗВВ та ін.)

– оцінка та розподіл вартості робіт і послуг допоміжних виробництв та обслуговуючих виробництв і господарств;

– розподіл виробничих затрат між видами виробництв та видами продукції;

– інформаційна основа відображення затрат (планові, фактичні, нормальні дані) та умови коригування планової собівартості незавершеного виробництва на величину відхилень.

Крім того, до складу елементів облікової політики підприємства, що впливає на облікове відображення незавершеного виробництва, можна також віднести порядок ведення претензійної роботи у випадку порушення умов господарських договорів з постачальниками та підрядниками. Визначений численний перелік елементів облікової політики щодо незавершеного виробництва не повинен лякати практикуючих бухгалтерів. Якщо ці елементи вже є визначеними за об’єктами: “організація діяльності підприємства”, “організація обігу та збереження документів”, “затрати”, “запаси” тощо, то повторно їх включати немає потреби, і, відповідно, перелік елементів щодо незавершеного виробництва значно зменшиться. Разом з тим, перераховані елементи не є обов’язковими для всіх підприємств. Враховуючи особливості діяльності та організації виробництва, визначені цілі та завдання, кожне підприємство індивідуально підбирає склад елементів.

Висновки. За результатами проведених досліджень видно, що неоднозначність категорії “незавершене виробництво” та її різноплановість як об’єкта обліково-аналітичного спостереження необхідно врахувати при формуванні облікової політики підприємства. Двоїстість незавершеного виробництва як об’єкта обліку та елемента фінансової звітності, а саме притаманності одночасно характеристик понесених затрат та запасів підприємства вимагає включення до складу облікової політики значної кількості відповідних елементів. Варіативність методів та способів оцінювання та альтернативність облікового відображення

незавершеного виробництва розширює самостійність підприємства, та вибирати їх необхідно на підставі професійного судження бухгалтерів, враховуючи їхні характеристики та вплив на фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства.

1. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.; 2. Захарьин В.Р. Учетная политика на 2011 год // Экономико-правовой бюллетень. – 2011. – N 1. – 130 с.; 3. Облікова політика підприємства: навч. посібник / [Ю.Я. Лузан, В.М. Гаврилюк, В.М. Жук та ін.]; за ред. В.М., Гаврилюка. – К.: ВидавництвоТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. – 326 с.; 4. Організація бухгалтерського обліку [навч. посібник / За ред. В.С. Леня]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.; 5. Миронова Ю. Ю. Облік незавершеного виробництва на підприємстві / Ю. Ю. Миронова // Наук.-техн. збірник "Комунальне господарство міст". – 2010. – № 92. – С. 228–234; 6. Биховець С. О. Методичні підходи до аналізу варіантів оцінки незавершеного виробництва для різних категорій користувачів облікової інформації / С. О. Биховець // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. Серія 1: Економіка. – 2011. – № 4 (12). – С. 197–204; 7. Сторожук Т.М.Теоретико-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств: монографія / Т.М. Сторожук. – Ірпінь: Національний університет ДПС України,2011.-460с.; 8. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.; 9. Супрунова І. В. Незавершене виробництво: оцінка та облікове відображення [Електронний ресурс] / І. В. Супрунова, Ю. І. Боярський // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 2 (20). – С. 43–47. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/532/1/459.pdf.; 10. Смірнова І. В. Облік та розподіл витрат незавершеного виробництва : автореф. дис. … к. е. н.; спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / І. В. Смірнова. – Кіровоград, КДТУ, 2001. – 19 с.; 11. Косминко М. В. Незавершене виробництво як об'єкт організації облікової політики підприємства / М. В. Косминко // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. – 2009. – № 4 (17). – С. 269–273; 12. Сук П. Л. Облік незавершеного виробництва в рослинництві і витрат майбутніх періодів / П. Л. Сук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://elibrary.nubip.edu.ua/14235/1/PLSukStat2.pdf;