



**Влада КАРПОВА**, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, кандидат экономических наук

## УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Из консультации вы узнаете, какие методы используют для оценки незавершенного производства продукции (далее – НЗП) и как провести инвентаризацию НЗП.

### **Определение НЗП**

**Незавершенным производством** считают не законченные обработкой и сборкой детали, узлы, изделия и незаконченные технологические процессы (п. 6 НП(С)БУ 9).

Не относят к НЗП забракованные полуфабрикаты (детали), которые не подлежат исправлению, а также сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, которые не подвергались процессу обработки (п. 575 Методрекомендаций № 373).

### **Методы оценки НЗП**

Для распределения расходов между НЗП и готовой продукцией применяют различные методы. В частности, согласно п. 578 Методрекомендаций № 373 остатки НЗП могут оценивать:

- по нормативной производственной себестоимости;
- плановым прямым расходам;
- себестоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, находящихся в переработке.

Между тем этими методами оценка НЗП не ограничивается. К тому же первые два метода из упомянутых выше достались в наследство с советских времен.

На первый взгляд определять себестоимость по нормативным и плановым показателям достаточно удобно. Однако нужно учесть, что плановые (нормативные) показатели должны быть максимально приближены к фактическим, поэтому такие методы применимы в условиях стабильной экономики, когда нет скачков цен и объемы производства более-менее постоянны. А вот в условиях инфляции неизбежны от-

клонения между показателями, которые в целях нивелирования искажения себестоимости необходимо учитывать отдельно. И здесь уже удобство отходит на второй план.

Предлагаемый в Методрекомендациях № 373 третий метод (по материальным расходам) удобен, но не вполне соответствует нормам п. 11 НП(С)БУ 16, согласно которым указанные в этом пункте расходы в полном объеме включают в себестоимость единицы продукции. Здесь имеются в виду:

- прямые материальные расходы;
- прямые расходы на оплату труда;
- прочие прямые расходы;
- переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы.

Из этого можно заключить, что все вышеназванные расходы должны входить и в себестоимость части готовой продукции (НЗП). Иначе себестоимость изделий, изготовленных из НЗП, будет занижена, а себестоимость выпущенной в отчетном периоде готовой продукции – завышена на часть недораспределенных на НЗП расходов, что приведет к искажению финансовых результатов.

Альтернативным плановому (нормативному) и «прямому» методам можно назвать **метод средней взвешенной** и **метод ФИФО** (от англ. *FIFO*, что в переводе означает «первым пришел, первым ушел»), которые активно используются в международном учете. Рассмотрим их детальнее.

### **Методы средней взвешенной и ФИФО: в чем суть**

Методы средней взвешенной и ФИФО основаны на **подсчете условных единиц** (далее – у. е.) **продукции** за каждый отчетный период.

Понятие условных единиц используют для измерения количества изделий, изготовленных

за определенный период. Оно позволяет пересчитать не полностью завершённые изделия в условно готовые изделия. Эта величина равна сумме:

- общего количества изделий, начатых и завершённых в пределах данного отчетного периода;
- слагаемого, отражающего ту работу, которая выполнена над незавершёнными изделиями из остатков на начало и конец периода.

Для подсчета количества условно готовой продукции используется так называемый **процент завершенности**. То есть незавершённые изделия пересчитывают в условных единицах исходя из степени их готовности. Скажем, если изделие готово на 60 %, оно составляет 0,6 у. е., если на 100 % – 1 у. е.

**К сведению:** в отечественном учете используют понятие «эквивалентное количество готовых изделий», которое определяют на основании коэффициента готовности продукции на каждой стадии производственного процесса фактически по той же процедуре.

Ввиду того что степень готовности изделий в части материальных расходов не всегда совпадает с их готовностью в части прямых расходов на оплату труда, прочих прямых расходов (назовем их прочими расходами), расчет условных единиц ведут **отдельно по материальным и прочим расходам**.

Эта процедура основывается на принципах усреднения готовности единиц НЗП. К примеру, если на предприятии в НЗП числится 600 незавершённых изделий разной степени готовности, то не обязательно по каждой единице исчислять отдельно точный процент. Достаточно такие заготовки разделить на группы, установив средний процент по каждой из них.

При определении условных единиц в части материальных расходов за базу можно принять, например, массу (или объем) изделия, а в части прочих расходов критерием определения процента завершенности изделия может выступать прямая зарплата рабочих (или человеко-часы), в автоматизированном производстве – машино-часы. Впрочем, здесь предприятие вправе само решать, на какие показатели лучше ориентироваться, зафиксировав это в положении об учетной политике предприятия.

Порядок расчета условных единиц по методу средней взвешенной и методу ФИФО разный (см. об этом дальше). После расчета количества условных единиц определяют общую сумму рас-

ходов, числящихся в остатках на начало месяца и понесенных за месяц, отдельно по двум видам расходов: материальным и прочим.

Для этого на счете **23** «Производство» можно завести субсчета первого порядка в разрезе видов продукции (**23/Прод**) и субсчета второго порядка как минимум по двум видам расходов: материалам (**23/Прод/МР**) и прочим расходам (**23/Прод/ПР**).

Тогда сумму материальных расходов (**МР**) можно рассчитать сложением дебетового сальдо на начало месяца (**СД<sub>нач</sub>**) по счету **23/Прод/МР** и дебетового оборота за месяц (**ОД**) по этому счету, то есть:

$$\text{МР} = \text{СД}_{\text{нач}} \text{ 23/Прод/МР} + \text{ОД 23/Прод/МР}.$$

Соответственно, сумму прочих расходов (**ПР**) определяют как:

$$\text{ПР} = \text{СД}_{\text{нач}} \text{ 23/Прод/ПР} + \text{ОД 23/Прод/ПР}.$$

Затем определяют себестоимость 1 у. е. отдельно по каждому виду расходов. Сделать это можно с помощью формул:

$$\text{Су. е}_{\text{МР}} = (\text{СД}_{\text{нач}} \text{ 23/Прод/МР} + \text{ОД 23/Прод/МР}) : \text{Ку. е}_{\text{МР}}$$

где **Су. е<sub>МР</sub>** – себестоимость 1 у. е. в части материальных расходов;

**Ку. е<sub>МР</sub>** – общее количество условных единиц в части материальных расходов.

$$\text{Су. е}_{\text{ПР}} = (\text{СД}_{\text{нач}} \text{ 23/Прод/ПР} + \text{ОД 23/Прод/ПР}) : \text{Ку. е}_{\text{ПР}}$$

где **Су. е<sub>ПР</sub>** – себестоимость 1 у. е. в части прочих расходов;

**Ку. е<sub>ПР</sub>** – общее количество условных единиц в части прочих расходов.

Общую себестоимость 1 у. е. (**Су. е**) определяют путем сложения двух показателей:

$$\text{Су. е} = \text{Су. е}_{\text{МР}} + \text{Су. е}_{\text{ПР}}$$

После этого рассчитывают сумму расходов в НЗП на конец месяца и в изделиях, изготовленных за месяц.

#### **? Чем отличаются методы ФИФО и средней взвешенной?**

Эти методы отличаются порядком подсчета условных единиц.

**Метод средней взвешенной** основан на предположении, что все изготовленные в отчетном периоде единицы продукции были начаты и закончены в этом же периоде (т. е. физическое

движение продукции не совпадает с учетным). Количество НЗПшных условных единиц на начало периода не подсчитывают, а расходы, оказавшиеся в этом НЗП на начало месяца, суммируют с расходами текущего периода и делят на общее количество единиц выпущенной продукции плюс количество условных единиц незавершенки на конец периода.

Согласно этому методу себестоимость 1 у. е. одновременно является себестоимостью одного изделия. Поэтому общую сумму расходов на изготовленную продукцию рассчитывают умножением себестоимости 1 у. е. на количество выпущенных изделий. Так же определяют себестоимость НЗП на конец месяца.

**Метод ФИФО** предполагает, что остатки не завершенных на начало периода изделий обрабатываются в текущем периоде в первую очередь. Поэтому при подсчете условных единиц учитывают степень «недоработки» изделия. В связи с этим отдельно рассчитывают себестоимость изделий, изготовленных из НЗП предыдущего периода и начатых обработкой в текущем периоде.

Вначале определяют себестоимость 1 у. е., состоящую из расходов текущего месяца. Она представляет собой себестоимость одного изделия, начатого и законченного обработкой в текущем месяце.

Затем рассчитывают себестоимость одного изделия, сделанного из НЗПшных заготовок. Для этого расходы в остатках НЗП на начало месяца складывают с расходами, понесенными на доработку НЗП прошлого месяца, и делят на количество изделий, изготовленных из НЗП.

Покажем порядок применения обоих методов на примере.

### **ПРИМЕР**

В остатках НЗП на начало месяца находится 100 единиц изделий, готовность которых составляет: в части материальных расходов – 60 %, в части прочих расходов – 40 %. За

отчетный месяц было обработано 400 единиц (в т. ч. 100 ед. из НЗП на начало месяца), из которых 350 единиц готовы полностью, 50 единиц (НЗП на конец месяца) в части материальных расходов готовы на 80 %, в части прочих расходов – на 40 %.

Общая сумма составила:

- материальных расходов на начало месяца ( $СД_{нач} 23/Прод/МР$ ) – 5 000 грн, за месяц было израсходовано материалов на сумму 15 000 грн ( $ОД 23/Прод/МР$ );
- прочих расходов на начало месяца ( $СД_{нач} 23/Прод/ПР$ ) – 2 000 грн, за месяц начислено прочих расходов на сумму 12 000 грн ( $ОД 23/Прод/ПР$ ).

Рассчитаем себестоимость выпущенных за месяц изделий и себестоимость НЗП на конец месяца.

### **Метод средней взвешенной**

**Шаг 1.** Определяем количество условных единиц по двум видам расходов (см. табл. 1).

Таблица 1. Расчет количества условных единиц по методу средней взвешенной

№ п/п	Вид расходов	Количество условных единиц		
		в выпущенной за месяц готовой продукции	в НЗП на конец месяца	итого
1	2	3	4	5
1	Расходы на материалы	350	$50 \times 0,8 = 40$	390
2	Прочие расходы	350	$50 \times 0,4 = 20$	370

**Шаг 2.** Рассчитываем себестоимость 1 у. е.:

$$Су. e_{MP} = (5\,000 \text{ грн} + 15\,000 \text{ грн}) : 390 \text{ у. е.} = 51,282 \text{ грн.}$$

$$Су. e_{PP} = (2\,000 \text{ грн} + 12\,000 \text{ грн}) : 370 \text{ у. е.} = 37,838 \text{ грн.}$$

Итого себестоимость 1 у. е. (1 изделия) составит 89,12 грн (51,282 грн + 37,838 грн).

**Шаг 3.** Распределяем расходы между готовой продукцией и НЗП (см. табл. 2).

Таблица 2. Распределение расходов между готовой продукцией и НЗП по методу средней взвешенной

№ п/п	Вид расходов	Сумма расходов, грн		
		готовая продукция	НЗП на конец месяца	итого
1	2	3	4	5
1	Расходы на материалы	$350 \times 51,282 = 17\,948,72$	$40 \times 51,282 = 2\,051,28$	20 000,00
2	Прочие расходы	$350 \times 37,838 = 13\,243,24$	$20 \times 37,838 = 756,76$	14 000,00
	Итого	31 191,96	2 808,04	34 000,00

На счет **26** «Готовая продукция» в этом варианте будет списана сумма 31 191,96 грн (Дт 26 – Кт 23), соответственно на счете **23** «Производство» в составе НЗП останется сумма 2 808,04 грн.

### Метод ФИФО

**Шаг 1.** Определяем степень неготовности НЗП на начало месяца:

- в части расходов на материалы – 40 % (100 % – 60 %) или 0,4;
- прочих расходов – 60 % (100 % – 40 %) или 0,6.

**Шаг 2.** Рассчитываем количество условных единиц (см. табл. 3).

Таблица 3. Расчет количества условных единиц по методу ФИФО

№ п/п	Вид расходов	Количество условных единиц		
		в выпущенной за месяц готовой продукции	в НЗП на конец месяца	итого
1	2	3	4	5
1	Расходы на материалы	$100 \times 0,4 + (350 - 100) = 290$	$50 \times 0,8 = 40$	330
2	Прочие расходы	$100 \times 0,6 + (350 - 100) = 310$	$50 \times 0,4 = 20$	330

**Шаг 3.** Определяем себестоимость 1 у. е. в расходах за текущий месяц:

$$\text{Су. } e_{\text{MP}} = 15\,000 \text{ грн} : 330 \text{ у. е.} = 45,455 \text{ грн.}$$

$$\text{Су. } e_{\text{PP}} = 12\,000 \text{ грн} : 330 \text{ у. е.} = 36,364 \text{ грн.}$$

Итого себестоимость 1 у. е. составит 81,82 грн (45,455 грн + 36,364 грн).

**Шаг 4.** Распределяем расходы между готовой продукцией и НЗП (см. табл. 4).

Таблица 4. Распределение расходов между готовой продукцией и НЗП по методу ФИФО

№ п/п	Вид расходов	Сумма расходов, грн		
		готовая продукция	НЗП на конец месяца	итого
1	2	3	4	5
1	Расходы на материалы	$290 \times 45,455 + 5\,000^* = 18\,181,82$	$40 \times 45,455 = 1\,818,18$	20 000,00
2	Прочие расходы	$310 \times 36,364 + 2\,000^* = 13\,272,73$	$20 \times 36,364 = 727,27$	14 000,00
	Итого	31 454,55	2 545,45	34 000,00

\* Расходы предыдущих периодов.

**Шаг 5.** Рассчитываем себестоимость 100 единиц изделий (законченное обработкой НЗП предыдущего месяца):

$$\begin{aligned} & (5\,000 \text{ грн} + 2\,000 \text{ грн}) \\ & (\text{расходы предыдущих периодов}) + \\ & + (100 \text{ ед.} \times 0,4 \times 45,455 \text{ грн} + 100 \text{ ед.} \times 0,6 \times \\ & \times 36,364 \text{ грн}) (\text{расходы текущего месяца}) = \\ & = 11\,000 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Себестоимость 1 единицы изделия, изготовленной из НЗП, составляет 110 грн (11 000 грн : 100 ед.).

**Шаг 6.** Определяем себестоимость 1 единицы изделия из 250 единиц, начатых и законченных обработкой в текущем месяце:

$$45,455 \text{ грн} + 36,364 \text{ грн} = 81,82 \text{ грн.}$$

Таким образом, в сравнении с методом средней взвешенной метод ФИФО более точен, но и более трудоемок.

### Инвентаризация НЗП

Согласно п. 10 разд. I Положения № 879 инвентаризацию НЗП проводят перед составлением годовой финансовой отчетности до даты баланса в период двух месяцев.

Вместе с тем фактически инвентаризацию проводят с той периодичностью, которая позволяет достоверно вести бухгалтерский учет, обычно **ежеквартально**. Ведь в процессе инвентаризации НЗП выявляют степень готовности изделий, что необходимо для распределения расходов между готовой продукцией и НЗП.

Особенность инвентаризации НЗП состоит в том, что в инвентаризационных описях указывают наименование задела, стадию и степень готовности изделий, количество или объем выполненных работ.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, которые находятся на рабочих местах и не под-

вергались обработке, в опись НЗП не включают, а фиксируют в отдельных описях.

Количество сырья и материалов, входящих в состав неоднородной массы или смеси в НЗП, определяют техническими расчетами в порядке, установленном на предприятии, если иное не предусмотрено законодательством (п. 4.6 разд. III Положения № 879).

Заметим также, что отдельных форм типовых документов для отражения инвентаризации НЗП нет, поэтому их разрабатывают самостоя-

тельно. Это позволяет и п. 2.7 Положения № 88. Например, в программе 1С для этого используется документ «Инвентаризация незавершенного производства». В то же время нужно помнить, что разработанные документы должны содержать реквизиты, определенные п. 2 ст. 9 Закона № 996 и п. 2.7 Положения № 88.

Как видим, главное в учете НЗП – правильно выбрать метод калькуляции и дальше своевременно по результатам инвентаризации определять и учитывать остатки НЗП на дату баланса.