

УДК 657.4:687

**ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА
В ОРГАНИЗАЦИЯХ ШВЕЙНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ****М.В. ЛИННИК***(Витебский государственный технологический университет)*

Исследуется влияние методов оценки незавершенного производства на величину фактической себестоимости готовой продукции (оказанных услуг) и даются рекомендации по оптимизации методик производственного учета, используемых организациями швейной промышленности.

Для организаций анализируемой отрасли с мелкосерийным производством рекомендовано использование в учетной практике позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, при котором отпадает необходимость в распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством, так как объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Однако в условиях массового производства, когда в течение отчетного периода (месяца)

в одном швейном цехе производятся как изделия для реализации на внутреннем рынке, так и изделия из давальческого сырья, и один заказ выполняется в нескольких швейных цехах, отсутствует реальная возможность применения на практике позаказного метода. Выбор метода оценки незавершенного производства является достаточно сложной задачей, так как от варианта ее решения зависят финансовые результаты деятельности организации и возможность эффективно управлять затратами.

Согласно Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности, утвержденной Постановлением Министерства финансов и Министерства экономики Республики Беларусь от 31.12.2003 г. № 191/263, порядок учета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации на основе отраслевых методических рекомендаций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Следует подчеркнуть, что организация может и не использовать в своей учетной практике методы оценки незавершенного производства, рекомендованные отраслевыми методическими рекомендациями, так как (исходя из их названия) они являются именно рекомендациями, а не обязательными для использования нормативными актами, которые регистрируются в установленном порядке в Национальном реестре правовых актов.

Говоря об оценке незавершенного производства, необходимо различать способы и методы оценки. Можно выделить два способа оценки незавершенного производства:

- способ, при котором оценка незавершенного производства предшествует оценке стоимости готовой продукции;
- способ, при котором оценка незавершенного производства осуществляется после оценки готовой продукции.

При использовании первого способа сначала определяется объем незавершенного производства на конец периода, а себестоимость завершенной производством продукции определяется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и объема незавершенного производства. Для этого по данным инвентаризации определяется натуральный объем незавершенного производства, а затем исчисляется фактическая себестоимость незавершенного производства. Такое исчисление может осуществляться путем оценки незавершенного производства с помощью следующих методов:

- оценка незавершенного производства по стоимости материалов;
- оценка незавершенного производства по прямым статьям затрат;
- оценка незавершенного производства по полной производственной себестоимости (нормативной или фактической) [1].

Необходимо отметить, что точность оценки незавершенного производства увеличивается по мере расширения перечня включаемых в эту оценку затрат. Таким образом, оценка незавершенного производства по стоимости материалов является наименьшей по значению и влечет за собой максимальное увеличение стоимости готовой продукции (в нее включаются практически все затраты на производство, кроме стоимости истраченных на незавершенное производство материалов). Оценка по прямым статьям затратам уже точнее, а стоимость готовой продукции меньше, чем в случае оценки по стоимости материалов. Самой достоверной является оценка по полной производственной себестоимости.

В случае использования второго способа определяется размер затрат, относящихся к стоимости изготовленной в отчетном периоде продукции (выполненных работ, оказанных услуг), который затем и списывается с кредита счетов 20, 23, 29. Тогда стоимость незавершенного производства определяется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и стоимости продукции, изготовленной за этот период.

Если мы пользуемся вторым способом (оценка готовой продукции, а уже на ее основе исчисление стоимости незавершенного производства), то в этом случае можно применять только метод оценки по полной производственной себестоимости (фактической или нормативной), поскольку в противном случае все не включенные в оценку виды затрат будут накапливаться в стоимости незавершенного производства и объем незавершенного производства будет необоснованно расти от одного отчетного периода к другому [2].

Главное условие адекватной оценки незавершенного производства состоит в выборе такого способа оценки, при котором себестоимость готовой продукции отражает результаты хозяйственной деятельности данного отчетного периода. Выбор метода оценки незавершенного производства во многом будет зависеть от отраслевой принадлежности организации.

В учетной практике организаций швейной промышленности Республики Беларусь в качестве способа оценки незавершенного производства чаще всего используется способ, при котором оценка незавершенного производства предшествует оценке стоимости готовой продукции, а в качестве метода – метод оценки по стоимости используемых в производстве материалов, так как он является наименее трудоемким. Данный метод не рекомендуется использовать при работе организаций в условиях толлинга, так как при его применении затраты на производство не прошедших всех стадий обработки по технологическому процессу изделий из давальческого сырья полностью попадают в себестоимость готовой продукции (оказанных услуг), т.е. происходит ее необоснованное завышение.

Нами было проведено исследование влияния методов оценки незавершенного производства на величину фактической себестоимости выпущенной продукции (оказанных услуг) на примере ОАО «Знамя индустриализации» (г. Витебск). Данная организация является одним из основных производителей швейных изделий в Республике Беларусь и входит в состав концерна «Беллепром». ОАО «Знамя индустриализации» производит швейные изделия для реализации на внутреннем и внешнем рынках Республики Беларусь, а также оказывает услуги по обработке давальческого сырья. В учетной практике исследуемой организации оценка незавершенного производства по изделиям из давальческого сырья включает в себя:

- основную заработную плату производственных рабочих подготовительного цеха (по расценкам на замер и разбраковку ткани) и раскройного цеха (по расценкам на раскрой ткани);
- налоги и отчисления от фонда оплаты труда согласно действующему законодательству.

При оценке незавершенного производства по изделиям, предназначенным для реализации на внутреннем и внешнем рынках, к этим двум статьям добавляется стоимость материалов, используемых для производства продукции. Между тем, как было отмечено выше, самым точным из существующих методов является метод оценки незавершенного производства по фактической производственной себестоимости. Согласно международным стандартам бухгалтерского учета (IAS), незавершенное производство и готовая продукция включают в себя все производственные затраты (прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и накладные расходы), т.е. накопленный международный бухгалтерский опыт подтверждает наибольшее соответствие метода оценки по фактической производственной себестоимости критерию достоверности. Но в условиях массового производства данный метод оценки незавершенного производства может не оправдать себя из-за значительной трудоемкости учетных процедур.

Альтернативой методу оценки незавершенного производства по фактической производственной себестоимости считается метод оценки по нормативной себестоимости. Основным недостатком при использовании данного метода является завышение себестоимости готовой продукции в случае, когда фактические затраты отчетного периода выше нормативных, и ее занижение, когда фактические затраты оказываются ниже нормативных. Тогда при нестабильном объеме незавершенного производства могут иметь место значительные колебания в величинах затрат, относимых на готовую продукцию.

Для того чтобы достичь допустимого уровня достоверности оценки незавершенного производства и при этом не допустить неоправданного усложнения учетных процедур, ОАО «Знамя индустриализации» (принимая во внимание все вышесказанное) необходимо применяемые в организации статьи затрат, по которым оценивается незавершенное производство, дополнить статьей «дополнительная заработная плата производственных рабочих» (резерв на отпуск рассчитывается по коэффициенту, установленному организацией на год и закрепленному в учетной политике). Кроме этого, учитывая то, что изделия, относящиеся к категории незавершенного производства, как правило, имеют разную степень готовности, организация добьется большей достоверности оценки незавершенного производства, добавив в его стоимость затраты на об-

работку изделий в швейном цехе в размере 50 % общей расценки всех операций в данном цехе. Распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством целесообразно производить в накопительной ведомости. В ней в разрезе статей затрат необходимо ежемесячно отражать: остатки незавершенного производства на начало месяца, затраты за отчетный месяц, остатки незавершенного производства на конец месяца и затраты, подлежащие отнесению на выпущенную продукцию (оказанные услуги).

Для того чтобы проиллюстрировать степень влияния используемого метода оценки незавершенного производства на величину фактической себестоимости выпущенной продукции (оказанных услуг), приведем расчет фактической производственной себестоимости услуги по изготовлению пальто женского шерстяного (модель М-1ПК). Пошив изделий данной модели производился ОАО «Знамя индустриализации» в январе – феврале 2006 года для фирмы «Бикор-оптим» (Россия). Величина заказа составляла 668 единиц. Расчет фактической себестоимости услуги по изготовлению одного пальто модели М-1ПК произведен с использованием метода оценки незавершенного производства, применяемого в учетной практике ОАО «Знамя индустриализации» (табл. 1, 2).

Таблица 1

Исчисление фактической себестоимости услуги по изготовлению пальто женского шерстяного (модель М-1ПК) для фирмы «Бикор-оптим» за январь 2006 года (по методу оценки незавершенного производства, применяемому в учетной практике ОАО «Знамя индустриализации»)

Статья калькуляции	Незавершенное производство на начало месяца		Сдано на склад	Затраты на производство	Незавершенное производство на конец месяца		Фактическая себестоимость оказанных услуг	Себестоимость услуги по обработке одного изделия
	шт.	руб.			шт.	руб.		
Основная заработная плата		0	380	3063364	288	694944	2368420	12567946 : 380 = = 33047
Дополнительная заработная плата		0		560596		–	560596	
Налоги и отчисления от фонда оплаты труда		0		1413344		271028	1142316	
Топливо и энергия на технологические нужды	0	0		1921341		–	1921341	
Общепроизводственные расходы		0		3961189		–	3961189	
Общехозяйственные расходы		0		2614084		–	2614084	
Итого обработка		0		13533918		965972	12567946	

Таблица 2

Исчисление фактической себестоимости услуги по изготовлению пальто женского шерстяного (модель М-1ПК) для фирмы «Бикор-оптим» за февраль 2006 года (по методу оценки незавершенного производства, применяемому в учетной практике ОАО «Знамя индустриализации»)

Статья калькуляции	Незавершенное производство на начало месяца		Сдано на склад	Затраты на производство	Незавершенное производство на конец месяца		Фактическая себестоимость оказанных услуг	Себестоимость услуги по обработке одного изделия
	шт.	руб.			шт.	руб.		
Основная заработная плата		694944	288	428576	0	0	11235206	3173966 : 288 = = 11021
Дополнительная заработная плата		–		87429		0	87429	
Налоги и отчисления от фонда оплаты труда		271028		201241		0	472269	
Топливо и энергия на технологические нужды	288	–		528002		0	528002	
Общепроизводственные расходы		–		581316		0	581316	
Общехозяйственные расходы		–		381430		0	381430	
Итого обработка		965972		2207994		0	3173963	

Фактическая производственная себестоимость той же услуги, но исчисленная уже с использованием метода оценки незавершенного производства, предложенного выше для применения в организациях швейной промышленности, представлена в таблицах 3, 4.

Таблица 3

**Исчисление фактической себестоимости услуги по изготовлению пальто женского шерстяного (модель М-1ПК)
для фирмы «Бикор-оптим» за январь 2006 года
(по методу оценки незавершенного производства, предложенному автором)**

Статья калькуляции	Незавершенное производство на начало месяца		Сдано на склад	Затраты на производство	Незавершенное производство на конец месяца		Фактическая себестоимость оказанных услуг	Себестоимость услуги по обработке одного изделия
	шт.	шт.			шт.	руб.		
Основная заработная плата	0	0	380	3063364	288	1093824	1969540	11724623 : 380 = = 30854
Дополнительная заработная плата		0		560596		207827	352769	
Налоги и отчисления от фонда оплаты труда		0		1413344		507644	905700	
Топливо и энергия на технологические нужды		0		1921341		–	1921341	
Общепроизводственные расходы		0		3961189		–	3961189	
Общехозяйственные расходы		0		2614084		–	2614084	
Итого обработка		0		13533918		1809295	11724623	

Таблица 4

**Исчисление фактической себестоимости услуги по изготовлению пальто женского шерстяного (модель М-1ПК)
для фирмы «Бикор-оптим» за февраль 2006 года
(по методу оценки незавершенного производства, предложенному автором)**

Статья калькуляции	Незавершенное производство на начало месяца		Сдано на склад	Затраты на производство	Незавершенное производство на конец месяца		Фактическая себестоимость оказанных услуг	Себестоимость услуги по обработке одного изделия
	шт.	шт.			шт.	руб.		
Основная заработная плата	288	1093824	288	428573	0	0	1522397	4017286 : 288 = = 13949
Дополнительная заработная плата		207827		87429		0	295256	
Налоги и отчисления от фонда оплаты труда		507647		201241		0	708885	
Топливо и энергия на технологические нужды		–		528002		0	528002	
Общепроизводственные расходы		–		581316		0	581316	
Общехозяйственные расходы		–		381430		0	381430	
Итого обработка		1809298		2207991		0	4017286	

В случае применения метода оценки незавершенного производства по полной фактической себестоимости мы бы получили самую достоверную величину стоимости обработки одного изделия:

$$((12567946 + 3173963) : 668 = ((11724623 + 4017286) : 668 = 15741909 : 668 = 23566 \text{ руб.}).$$

Однако следствием применения данного метода оценки в условиях массового производства является значительное повышение трудоемкости учетных процедур.

Анализируя данные таблиц 1 – 4, приходим к **выводу**, что точность оценки производственной себестоимости услуги, рассчитанной с применением метода оценки незавершенного производства, предложенного в данном исследовании для использования в организациях швейной промышленности, возрастает по сравнению с аналогичным показателем, исчисленным по методике, применяемой в учетной практике ОАО «Знамя индустриализации». Следовательно, предложенный метод можно считать более адекватным и, учитывая то, что он достаточно прост и не приведет к неоправданному усложнению учета, наиболее оптимальным для использования в организациях швейной отрасли производства.

Для организаций анализируемой отрасли с мелкосерийным производством можно порекомендовать использование в учетной практике позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, при котором отпадает необходимость в распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством, так как объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ.

В условиях массового производства, когда в течение отчетного периода (месяца) в одном швейном цехе производятся как изделия для реализации на внутреннем рынке, так и изделия из давальческого сырья, и один заказ выполняется в нескольких швейных цехах, отсутствует реальная возможность применения на практике позаказного метода.

Необходимо отметить, что выбор метода оценки незавершенного производства является достаточно сложной задачей, так как от варианта ее решения, которому будет отдано предпочтение, зависят финансовые результаты деятельности организации и возможность эффективно управлять затратами. Решение о выборе метода оценки незавершенного производства должно приниматься организацией исходя из следующих факторов:

- реальной возможности применить тот или иной метод на практике;
- необходимости сокращения трудоемкости учетных процедур при допустимом уровне достоверности проведенной оценки;
- наличия и возможности автоматизированной системы ведения учета;
- необходимости повышения прозрачности учета, унификации учетных процедур и преемственности учетной политики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ефремова, А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / А.А. Ефремова. – М.: Вершина, 2006. – 208 с.
2. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости / С.А. Николаева. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 195 с.

Поступила 05.05.2006