

УДК 657(075.8)

*Белова М.В.,  
к.э.н., доцент  
кафедры анализа, аудита и информационных технологий  
КФ РЭУ им. Г. В. Плеханова*

**ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В СИСТЕМЕ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**ASSESSMENT OF THE WORK IN PROCESS AND FINISHED PRODUCTS IN  
THE ACCOUNTING SYSTEM**

**Аннотация:** в статье рассмотрены определения, оценка и организация бухгалтерского учета готовой продукции и незавершенного производства. Отражены основные видения автора о распределении затрат и порядке формирования стоимости незавершенного производства

**Abstract:** In the article the definition, evaluation and accounting organization of finished goods and work in progress. Highlights the author's vision on the distribution of costs and procedure of forming the value of work-in-progress

**Ключевые слова:** незавершенное производство, готовая продукция, оценка, бухгалтерский учет

**Keywords:** Work-in-process, finished products, score, accounting

Эффективное управление производственным предприятием в современных рыночных условиях в значительной степени зависит от своевременности и качества его информационного обеспечения. При этом первостепенное значение имеет информация о размере произведенных организациями затрат и о величине себестоимости продукции, оказывающих непосредственное влияние на финансовые результаты деятельности предприятий.

Одним из основных критериев оценки эффективности функционирования предприятий является способность к получению прибыли, величина которой в значительной мере зависит от себестоимости выпускаемой продукции. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Министерства финансов от 09.06.2001 №44н, в системе бухгалтерского учета в РФ используется понятие материально-производственные за-

пасы - это часть имущества, используемая в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг для продажи, а так же используемая для управленческих нужд организации. Готовая продукция – часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой, технические и явственные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством. [2].

Незавершенное производство – это актив, который перед тем как стать расходом, может модифицироваться (полностью либо частично) в другой вид актива - готовую продукцию, капитализируемые затраты ресурсов на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг не вошедшие на определенный момент в состав себестоимости готовой продукции и не признанные расходом периода.

Таким образом, методика оценки таких учетных объектов как незавершенное производство и готовая продукция оказывает серьезное влияние на величину финансового результата деятельности предприятия.

Рост цен приводит к тому, что на один и тот же номинальный доход в начале периода можно впоследствии приобрести разное количество товаров в натуральном выражении. Как отмечает Горецкая Е. О., именно с этим связаны различия между номинальной и реальной величиной финансовых результатов, получаемых предприятием [4]. Для организаций, у которых между началом производства конкретной единицы готовой продукции (т.е. моментом начала формирования ее себестоимости) и ее реализацией (т.е. моментом отнесения ее себестоимости на финансовый результат) проходит значительный промежуток времени, эта разница становится весьма существенной.

В результате, при исчислении финансового результата используются показатели, оценка которых формировалась в разных временных периодах и, как следствие, имеет различную реальную величину. Финансовый результат, сформированный подобным образом, теряет свою информативность, так как в этом случае весьма затруднительно определить, какая его часть обусловлена изменением уровня цен, а какая собственно производственной деятельностью предприятия.

Затраты, понесенные предприятием, разделяются на две составляющие: одна из них признается расходом периода, а другая капитализируется в виде такого актива как незавершенное производство.

Таким образом, информация о затратах в незавершенном производстве и о величине себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) представляется одной из важнейших в системе учетной информации и позволяет заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности получать достоверные сведения об эффективности деятельности предприятий.

Специфика незавершенного производства и готовой продукции, заключающаяся прежде всего в их двойственности: с одной стороны они являются элементами материально-производственных запасов, а с другой содержат информацию о затратах предприятия и о себестоимости производимой товарной продукции, что обуславливает заинтересованность в сведениях об их величине для всех категорий пользователей учетной информации.

Одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета вообще и учета затрат в частности является принцип денежной оценки. Между тем, именно это порождает проблему, обусловленную необходимостью выбора варианта оценки, применимого в каждом конкретном случае.

В нормативном регулировании бухгалтерского учета России отсутствуют на сегодняшний день обоснование и методика использования различных видов оценки в зависимости от целей составления отчетности. Это свидетельствует об актуальности рассмотрения вопросов совершенствования методики оценки и учета незавершенного производства и готовой продукции как, составляющих частей собственного капитала организации.

Изучение имеющихся исследований показало, что в научных и практических работах, посвященных производственному учету, акцент в большей степени смещен в сторону определения состава затрат, включаемых в себестоимость продукции. Методы оценки незавершенного производства и готовой продукции рассматривали преимущественно в рамках определения порядка ведения и организации управленческого учета и калькулирования себестоимости по предприятию в целом и по отдельным центрам ответственности. Недостаточно освещены вопросы финансового учета незавершенного производства и готовой продукции, в том числе в условиях инфляционной экономики.

На формирование оценки незавершенного производства и готовой продукции, в настоящее время, оказывают допущение непрерывности деятельности, а также требования осмотрительности, приоритета содержания над формой и рациональности. Среди методов оценки незавершенного производства и готовой продукции можно выделить

следующие: первоначальную стоимость, восстановительную стоимость, учетную стоимость, рыночную стоимость и нормативную стоимость.

Соблюдение принципа непрерывности деятельности для формирования методики оценки незавершенного производства и готовой продукции обеспечивает некоторое противоречие. С одной стороны, предположение непрерывности деятельности организации означает, что предприятие не планирует прекращать свою деятельность и, поэтому возникает причина отсутствия необходимости в проведении переоценки его активов. С другой стороны, отсутствие намерения сокращать масштабы деятельности обуславливает невозможность применения исторических цен для оценки незавершенного производства и готовой продукции. Причиной этого служит то, что излишне оптимистичная величина прибыли, получаемая при этом, может ввести в заблуждение пользователей отчетности.

В большинстве случаев соблюдение принципа осмотрительности достигается в рамках именно исторической оценки активов. Исключение делается только для ситуаций, когда происходит превышение фактической себестоимости активов над их текущей рыночной стоимостью, в этом случае предлагается применять принцип минимальной оценки. Осуществление оценки незавершенного производства и готовой продукции по исторической стоимости зачастую противоречит принципу консерватизма, так как влечет за собой необоснованно оптимистичные показатели финансового результата деятельности организации.

На основании этого можно сделать вывод, что методом стоимостной оценки, позволяющим разрешить противоречия, возникающие при попытке применения принципов бухгалтерского учета для формирования методики оценки незавершенного производства и готовой продукции, является оценка по восстановительной стоимости.

Применяемый метод оценки незавершенного производства и готовой продукции зависит от категории пользователей информации о них и преследуемых ими целей.

Среди пользователей учетной информации, на интересы которых целесообразно ориентироваться при выборе методов оценки и учета незавершенного производства и готовой продукции имеют место: инвесторы, собственники, кредиторы, государство, управленческий персонал.

Для обоснованного выбора допустимого варианта оценки в интересах каждой группы пользователей целесообразно применять метод, применение которого возможно для обоих учетных объектов. Таким видом оценки, по нашему мнению, который

удовлетворяет всему спектру интересов пользователей учетной информации, является восстановительная стоимость.

На обоснованный выбор допустимых вариантов возможных оценок незавершенного производства и готовой продукции оказывают влияние и различные балансовые теории.

Как отмечает Лактионова Н. В. В статье «Бухгалтерский баланс: границы познания его сущности» баланс отличается многогранностью и емкостью содержания. В современном составе отчетности организации бухгалтерский баланс исполняет роль своеобразного стержня, вокруг которого группируются представленные в наглядной форме данные о деятельности хозяйствующего субъекта за определенный период времени (отчетный период) [5].

Статическая балансовая теория рассматривает каждый баланс как ликвидационный, содержащий данные об имуществе организации, имеющем продажную стоимость. Приверженцы идеи фиктивной ликвидации придерживаются мнения о необходимости использования оценки по текущим рыночным ценам, которая будет складываться в результате сочетания спроса и предложения на рынке. Оценка готовой продукции при этом не вызывает особых вопросов. Трудности возникают при определении оценки по текущим ценам для объектов незавершенного производства, которое, в абсолютном большинстве случаев, не имеет рынка сбыта.

Динамическая теория баланса базируется на предположении о главенстве задачи постоянного и непрерывного исчисления финансового результата. С точки зрения этой теории актив должен числиться в балансе по себестоимости до момента его реализации, в связи с чем отвергается оценка незавершенного производства и готовой продукции по рыночной стоимости.

При выборе в качестве ориентира для оценки незавершенного производства и готовой продукции той или иной балансовой теории следует учитывать, что на практике статический и динамический балансы в чистом виде не существуют. Попыткой совмещения подходов к стоимостному измерению объектов учета вообще и себестоимости продукции в частности явилось создание немецким ученым Фрицем Шмидтом органической теории, в соответствии с которой целью калькуляции является определение действительного расхода материалов и услуг в текущих ценах. Таким образом, органическая теория сочетает в себе как элементы статической теории в части использования

текущих цен, так и динамической теории в отношении исчисления достоверных финансовых результатов в условиях продолжения деятельности организации.

Одним из существенных аргументов, который можно выдвинуть в пользу отказа от применения оценки запасов по фактической себестоимости для всех категорий пользователей учетной информации, является значительное искажающее влияние, оказываемое инфляционными процессами на большинство статей отчетности. Наиболее значительными при этом следует признать завышение прибыли и занижение стоимости активов организации.

Существует возможность выбора в качестве основ методов оценки концепций реального финансового либо физического капитала. Это делает учетную информацию в период нестабильности цен на ресурсы, потребляемые предприятием в процессе его хозяйственной деятельности, более достоверной, предполагает оценку незавершенного производства и готовой продукции по текущей стоимости и требует проведения переоценки.

Определение же метода оценки объектов незавершенного производства и готовой продукции на основе концепции поддержания номинального капитала предполагает использование фактической себестоимости, и будет приводить к снижению достоверности учетной информации в период инфляции, а также при любых других существенных изменениях внешней среды (экономических, рыночных, юридических и технологических условий). Окончательный выбор в рамках двух означенных концепций, требующих проведения переоценки, уточняет процедуру ее проведения: переоценка осуществляется с применением индекса изменения покупательной способности денежной единицы либо по индивидуальным ценам. Первый вариант проведения переоценки учитывает исключительно изменение покупательной способности денежной единицы. Пересчет по индивидуальным ценам учитывает изменение не только покупательной способности, но также и других условий внешней среды, в связи с чем метод оценки, основанный на концепции физического капитала представляется наиболее надежным.

Проведение переоценки активов, учитывающее влияние фактора инфляции, позволяет применить прямой пересчет затрат, предполагающий определение восстановительной стоимости активов. Это обеспечивает максимальную достоверность учетной информации, делает финансовый результат независимым от метода списания в производство сырья и материалов. В результате появляется возможность сформировать финансовую отчетность, удовлетворяющую интересам более широкого круга заинтересо-

ванных пользователей: тех, кого в большей степени интересует информация об имущественном положении организации и тех, чьи интересы в большей степени фокусируются на показателях финансовых результатов предприятия.

В соответствии с п.10 Принципов МСФО, организация должна предоставить инвесторам информацию, помогающую определиться с целесообразностью покупки или продажи акций. При этом основным критерием, на основании которого можно принять решение об инвестиционной привлекательности бизнеса является его прибыльность.

Процесс формирования финансового результата деятельности предприятий так же зависит от применяемого метода оценки активов: с использованием общепринятой в настоящее время оценки незавершенного производства по фактической себестоимости и с применением его текущей оценки по восстановительной стоимости.

При этом применение себестоимости выполненных работ в оценке по фактической стоимости для расчета величины прибыли, подлежащей распределению, может побудить собственников предприятий принять решение о выплате дивидендов в завышенных размерах. Это приводит к снижению способности организации генерировать прибыль в последующих периодах, либо вынуждает для пополнения оборотных средств предприятий, необходимых для поддержания масштабов их деятельности на прежнем уровне, привлекать кредитные ресурсы.

Наряду с этим, инвестор, воспользовавшись данными финансовой отчетности предприятий, сформированной на базе оценки себестоимости реализованной товарной продукции по ее фактической стоимости, может быть введен в заблуждение относительно их реального финансового положения. В результате этого им будет принято неэффективное инвестиционное решение, что в будущем повлечет за собой финансовые потери.

От применяемого организацией метода оценки готовой продукции зависят многие показатели деятельности предприятия, одним из которых, представляющимся весьма существенным, является величина налогооблагаемой прибыли. В соответствии с действующим налоговым законодательством при исчислении налога на прибыль применяется оценка себестоимости реализованной готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) по стоимости фактических прямых затрат, использованных при ее производстве. В случае значительного роста цен на ресурсы, затраченные в процессе производства, может возникнуть ситуация, когда уплата исчисленного подобным образом налога на прибыль, повлечет за собой столь существенное отвлечение оборотных

средств предприятия, что поддержание объемов его деятельности на прежнем уровне станет невозможным без привлечения кредитных ресурсов, которое бывает весьма проблематичным. В этом случае предприятие будет вынуждено сокращать объемы своей деятельности. Поэтому в условиях инфляции, применение для оценки себестоимости реализованной готовой продукции по восстановительной стоимости для целей налогового учета может существенным образом уменьшить величину налогооблагаемой прибыли, что, в свою очередь, повлечет за собой заметное сокращение величины налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет.

Но в целях определения целесообразности применения восстановительной стоимости для оценки незавершенного производства и готовой продукции возникает необходимость проведения анализа таких характеристик предприятия как:

- структура себестоимости производимой организацией продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);
- длительность операционного цикла и отдельных его составляющих;
- темпы роста цен на основные ресурсы, потребляемые предприятием при осуществлении своей хозяйственной деятельности и степень соответствия этого роста изменению индекса потребительских цен.

Для выбора методики проведения переоценки незавершенного производства и готовой продукции необходимо учитывать направленность интересов пользователей учетной информации и ее целесообразность. В качестве критерия определения целесообразности проведения переоценки незавершенного производства и готовой продукции необходимо учитывать принцип существенности, самостоятельно устанавливая величину его уровня.

В случаях, когда пользователей учетной информации интересуют данные об имущественном положении организации, в качестве базы для определения существенности можно использовать один из следующих показателей: величина запасов организации, отражаемая по одноименной статье бухгалтерского баланса; величина затрат в незавершенном производстве или себестоимости готовой продукции, определяемая по данным регистров бухгалтерского учета.

При использовании учетных данных для принятия управленческих решений целесообразно руководствоваться информацией о величине себестоимости готовой продукции вообще, либо в детализации по объектам учета затрат, центрам ответственности, либо по любому другому критерию, по которому осуществляется аналитический



учет.

Важным условием проведения переоценки незавершенного производства и готовой продукции до их восстановительной стоимости является ее грамотная организация. На данном этапе определяются моменты проведения переоценки, объекты, которые она будет затрагивать, устанавливаются исполнители и разрабатывается порядок оформления результатов переоценки незавершенного производства и готовой продукции.

При этом процесс проведения переоценки должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить его максимальную экономичность и эффективность. В связи с тем, что исчисление восстановительной стоимости незавершенного производства и готовой продукции является весьма трудоемким, его проведение может быть выполнено только с использованием возможностей современных информационных технологий. Можно выделить общие требования, предъявляемые к применяемым информационным технологиям:

- наличие возможности учета затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) не только в стоимостном, но и в натуральном измерении;

- возможность формирования определенных регистров и форм отчетности, содержащих сведения одновременно о двух оценках переоцениваемых учетных объектов.

При проведении переоценки незавершенного производства и готовой продукции до их восстановительной стоимости необходимо выделить те статьи затрат, величина которых составляет существенную долю в себестоимости продукции (работ, услуг) и цены на которые подвержены значительному колебанию. Учет именно этих затрат и необходимо осуществлять в натуральном выражении. Подобный подход позволит существенно снизить расходы, связанные с функционированием учетно-аналитической системы, обеспечивающей оценку незавершенного производства и готовой продукции по восстановительной стоимости.

В целях определения перечня указанных затрат эффективно применение методик ABC- и XYZ-анализа. При проведении ABC-анализа следует необходимым учитывать такие факторы, как: удельный вес ресурса в общей сумме себестоимости выпускаемой

предприятием продукции; темп изменения цен на каждый из используемых ресурсов; длительность периода оборота ресурса.

Классификация XYZ предусматривает деление запасов на группы в зависимости от равномерности их потребления в процессе производства. Критерием ранжирования при этом будет уже не объем потребления за определенный период времени того или иного ресурса, а статистический показатель вариации для каждой их номенклатурной позиции, что потребует использования данных об изменении потребности в тех или иных ресурсах как минимум за несколько последних отчетных периодов, либо операционных циклов.

Поэтому совместное использование классификаций ABC и XYZ представляет собой наиболее информативный инструмент выявления необходимости натурального учета того или иного ресурса. Результатом проведенного анализа будет являться перечень ресурсов предприятия, составляющих основную часть себестоимости товарной продукции, по которым имеется информация о том, что их стоимостная оценка подвержена изменению во времени.

В зависимости от потребностей пользователей учетной информации, исчисление восстановительной стоимости незавершенного производства и готовой продукции может производиться как с отражением результатов проведения переоценки на счетах бухгалтерского учета, так и без него. По итогам исполнения принятых решений может осуществляться корректировка задач пользователями, изменяться внутренние факторы, оказывающие влияние на формирование стоимости незавершенного производства и готовой продукции.

При отражении результатов проведения переоценки незавершенного производства и готовой продукции в учете, позволяющих сформировать в бухгалтерском учете информацию о двух оценках готовой продукции и незавершенного производства одновременно обеспечивается возможность выявить финансовый результат по источникам его образования, что будет способствовать повышению информативности бухгалтерской отчетности организации.

Как отмечает Шарудина З. А. в статье «Особенности анализа прибыли в розничной торговле» в действующей системе учёта, прогнозирования и анализа издержек обращения их оценка производится в абсолютном выражении и относительном выражении в процентах к объёму продаж в целом по всей организации и в разрезе отдельных статей расходов. Во всех производственных отраслях осуществляются калькуляционные расчёты с использованием различных методов, соответствующих конкретным хозяйственным условиям [6].

Зависимость финансовых показателей деятельности организации от методов оценки затрат в незавершенном производстве и себестоимости готовой продукции, позволяет сделать вывод о том, что в современных экономических условиях, характеризующихся крайней нестабильностью экономической среды, в рамках которой вынуждены функционировать предприятия, приоритет должен отдаваться физической концепции поддержания капитала. Поэтому для стоимостной оценки незавершенного производства и готовой продукции целесообразнее применять оценку по текущей (восстановительной) стоимости, предполагающей для корректировки показателей отчетности с учетом влияния инфляционных и дефляционных процессов использование метода прямого пересчета затрат.

Применение восстановительной стоимости для оценки незавершенного производства и готовой продукции расширяет информационно-аналитические возможности учета. Позволяет формировать в бухгалтерском учете информацию о двух оценках как готовой продукции, так и незавершенного производства одновременно и выявлять финансовый результат по источникам его образования. Это обеспечит возможность продемонстрировать заинтересованным пользователям величину прибыли (убытка), полученной именно в результате производственно-сбытовой деятельности организации, отделив ее от «фиктивного» финансового результата, обусловленного инфляционными (дефляционными) процессами и изменением конъюнктуры рынка, диктующего цены на ресурсы, потребляемые в ходе хозяйственной деятельности предприятия. Раскрытие данной информации способно обеспечить заинтересованных пользователей сведениями, позволяющими принимать обоснованные управленческие решения, объективно оценить деятельность организации, определить

### **Список литературы**

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Принят Государственной Думой 22.11.2011. Одобрен Советом Федерации 29.11.2011(в ред. от 04.11.2014 № 344 -ФЗ). // Российская газета. – 2011. – 09 декабря.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010 № 132н) // Российская газета. – 2001. – 25 июля.

3. Белова М. В. Влияние учетной информации на качество управленческого ре-

шения (Начало) // Научно-практический журнал Экономика устойчивого развития. 2013. № 14.

4. Горецкая Е. О. , Косулина Т. А. Интеграционные процессы в современной мировой экономике в условиях глобализации / Е. О. Горецкая, Т. А.Косулина. – М-во образования и науки Российской Федерации, Кубанский гос. университет, Краснодар, 2011.

5. Лактионова Н. В. Бухгалтерский баланс: границы познания его сущности // Научно-практический журнал Краснодарского филиала РГТЭУ «Сфера услуг: инновации и качество». – Из-во ИП Голубь. № 8–2012.

6. Шарудина З. А. Особенности анализа прибыли в розничной торговле // Научно-практический журнал Краснодарского филиала РГТЭУ «Сфера услуг: инновации и качество». – Из-во ИП Голубь. № 11 –2012.