



# ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

**В** ТЕКСТИЛЬНОЙ промышленности незавершенное производство – это сырье в смеси, холсты, лента, ровница, пряжа на машинах, суровые ткани на всех стадиях отделки.

В соответствии с белорусским законодательством незавершенное производство в массовом производстве может оцениваться по себестоимости (плановой или нормативной), по прямым статьям расходов или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При оценке незавершенного производства по прямым затратам (материальным и трудовым) накладные расходы полностью включаются в себестоимость товарного выпуска.

Однако как показал анализ, такие подходы имеют ряд недостатков:

при использовании нормативных (плановых) затрат возможно завышение или занижение себестоимости товарного выпуска, а также манипулирование ею путем искажения нормативной базы;

при применении прямых статей затрат в оценку незавершенного производства необоснованно не включается часть косвенных общепроизводственных расходов (цеховых, расходов на содержание и эксплуатацию обо-

рудования), фактически затраченных на производство полуфабрикатов, что приводит к завышению себестоимости товарного выпуска и занижению незавершенного производства;

оценка незавершенного производства по фактическим затратам уравнивает себестоимость единицы продукта, законченного производством на переделе, и продукта, не прошедшего всех стадий обработки. А использование усредненного процента готовности обозначает произвольный подход к калькулированию и не дает достоверного результата [8].

Остатки незавершенного производства имеют особенности оценки в зависимости от принадлежности текстильного производства

к подотраслям. Порядок такой оценки, применяемый в хлопчатобумажной отрасли, соответствует Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05.12.2005 г. № 15-8/641) и имеет некоторые особенности.

В прядильном производстве натуральные остатки незавершенного производства – смеси, холстов, ленты, ровницы и пряжи – приводятся к весу исходного сырья, а затем их оценка осуществляется по средней цене смеси за минусом вышедших отходов и тары с кип. Расходы на обработку в прядильном производстве в незавершенное производство не включаются, а относятся

*Важнейшим аспектом учета незавершенного производства является его оценка. В статье автор указывает на недостатки в общепринятой методике оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности и предлагает возможный способ оценки, позволяющий более достоверно определять себестоимость незавершенного производства. В статье подчеркивается, что при оценке незавершенного производства необходимо учитывать степень его готовности.*

*The estimation is the most important aspect of accounting of the work in progress. The author points out weaknesses in the accepted methods of evaluating the work in progress in the textile industry organizations, and offers a possible way of evaluation, allowing more accurately determine the cost of WIP. The article emphasizes that is necessary to take into account the degree of its readiness in the estimation of the work in progress.*

Статья поступила в редакцию 17.08.2010 г.



на себестоимость изготовленной продукции.

В ткацком производстве незавершенное производство оценивается по фактической себестоимости сырья плюс плановая стоимость обработки прядильного передела. Пряжа из центрального хлопкового склада, поступившая со стороны, принимается к учету по цене поступления пряжи. По давальческим операциям незавершенное производство из прядильного передела оценивается по плановой стоимости обработки прядильного передела.

В отделочном производстве остатки тканей в незавершенном производстве оцениваются по стоимости сырья и 50% затрат на обработку, предусмотренную в плановых калькуляциях.

**Н**ЕЛЬЗЯ утверждать, что полученные таким образом расчеты по оценке незавершенного производства необъективны: методические рекомендации ориентированы на наименее трудоемкий и наиболее удобный и специфичный для отрасли способ их оценки.

Некоторые авторы приводят несколько иной, отличный от методических рекомендаций, порядок оценки незавершенного производства [9;6;3;4]. При его оценке следует учитывать степень готовности производства, поэтому применение метода условных единиц оправданно. Однако в приводимых М. Вахрушиной, В. Лешко методиках попередельного калькулирования себестоимости продукции и оценки незавершенного производства отсутствуют какие-либо рекомендации по определению степени готовности незавершенного производства. Кроме того, при под-

ходе, изложенном авторами, в приведенных формулах определения эквивалентных единиц не учтено то обстоятельство, что затраты нарастают неоднородно. Именно поэтому есть необходимость раздельного исчисления эквивалентных единиц по статьям затрат.

В связи с тем, что в специальной литературе отсутствует описание, как применять такую методику для организаций текстильной промышленности, а также для повышения достоверности оценки незавершенного производства нами разработан альтернативный подход, позволяющий получить более точную оценку. Учитывая это, попытаемся дать авторскую трактовку и обоснование применения метода условных единиц при оценке незавершенного производства в организациях текстильной промышленности на примере хлопчатобумажной отрасли.

Оценку незавершенного производства произведем на примере ткацкого передела (производства) хлопчатобумажной отрасли, состоящего из мотально-сновального, шлихтовально-проборного и ткацкого переходов. В ткацком переходе включены затраты на переплетение продольной и поперечной нитей с изготовлением суровой ткани, затраты на разбраковку суровой ткани с определением сорта, ее промеривание, взвешивание, упаковку и передачу в отделочное производство. Последним переходом в ткацком переделе (производстве) является «готовая продукция» – ткань суровая. Оценку незавершенного производства следует осуществлять по каждой из стадий обработки в разрезе статей затрат, при этом количественные остат-

ки незавершенного производства следует пересчитывать в условные единицы с помощью коэффициента (процента) готовности, учитывающего неоднородность нарастания затрат:

$$K_{\text{гот } i}^j = \frac{z_j^i}{z_{\text{пер}}^i}, \quad (1)$$

где

$K_{\text{гот } i}^j$  – процент готовности по статье затрат  $i$  и перехода  $j$ ;

$z_j^i$  – потребленный ресурс по переходу  $j$  и статье затрат  $i$ ;

$z_{\text{пер}}^i$  – потребленный ресурс по статье затрат  $i$  по переделу в целом.

Например, оборудовани-ем, используемым непосредственно в производственном процессе, в ткацком переходе было отработано 405 машино-часов, а в целом по переделу – 2214. Коэффициент готовности незавершенного производства по ткацкому переходу по статье затрат «Амортизация» будет рассчитываться следующим образом:

$$K_{\text{Амортизация}}^{\text{гот}} = \frac{405}{2214} * 100\% = 18,29\%$$

Аналогичным образом следует выполнять расчеты по определению коэффициента готовности по всем статьям, по которым оценивается незавершенное производство, при этом учитывать характер потребленного ресурса. В частности, при расчете коэффициентов готовности, будут соотноситься между собой:

для трудозависимых статей затрат – количество человеко-часов, отработанных в отчетном периоде для перехода и передела соответственно;



для машинозависимых статей затрат (например, амортизация) – количество машино-часов, отработанных в отчетном периоде для перехода и передела соответственно;

затраты на содержание, обслуживание и ремонт основных средств – количество циклов работы оборудования, совершенных в отчетном периоде для перехода и передела соответственно;

для энергоснабжения – потребление энергии в кВт·ч, использованных в отчетном периоде для перехода и передела соответственно;

для материалов и полуфабрикатов предыдущих переделов принимается процент готовности 100.

Эквивалентные единицы незавершенного производства по статье затрат  $i$  ( $Эед'_{НЗП}$ ) следует рассчитывать как количество незавершенного производства в натуральных измерителях (НЗП), умноженное на коэффициент готовности по статье затрат  $i$  и перехода  $j$  ( $K^j_{\text{гот}}$ ):

$$Эед'_{НЗП} = НЗП \times K^j_{\text{гот}} \quad (2)$$

Себестоимость эквивалентной единицы в данном случае, например, при методе ФИФО будет рассчитываться следующим образом:

$$C'_{Эед} = \frac{Z'_{ОП} + Эед'_{НЗП_{\text{нач}}} + Эед'_{НЗП_{\text{кон}}}}{Эед'_{НЗП_{\text{нач}}} + Эед'_{НЗП_{\text{кон}}}} \quad (3)$$

где  $C'_{Эед}$  – себестоимость эквивалентной единицы;

$Z'_{ОП}$  – затраты за месяц;

$Эед'_{НЗП}$  – эквивалентные единицы готовой продукции по статье затрат  $i$ ;

$Эед'_{НЗП_{\text{нач}}}$  – эквивалентные единицы незавершенного производства по статье

затрат  $i$  на начало отчетного периода;

$Эед'_{НЗП_{\text{кон}}}$  – эквивалентные единицы незавершенного производства по статье затрат  $i$  на конец отчетного периода.

Незавершенное производство на конец периода ( $Эед'_{НЗП_{\text{кон}}}$ ) таким образом будет определяться по следующей формуле:

$$Z'_{НЗП_{\text{кон}}} = \sum_i C'_{Эед} \times Эед'_{НЗП_{\text{кон}}} \quad (4)$$

Стоимость незавершенного производства на конец периода в целом по переделу будет определяться как сумма незавершенного производства по переходам, а стоимость незавершенного производства в целом по организации следует определять как сумму незавершенного производства по переделам.

Все необходимые расчеты по определению стоимости незавершенного производства с использованием эквивалентных единиц по методу ФИФО в ткацком переходе в организациях хлопчатобумажной отрасли приведем в таблице.

**НА ОСНОВАНИИ** вышеизложенного можно сделать вывод, что самая достоверная оценка – это оценка незавершенного производства по полной себестоимости с учетом степени его готовности. В этой связи в целях формирования достоверной величины незавершенного производства в организациях текстильной промышленности целесообразно его оценивать по тем же статьям затрат, что и готовую продукцию, за исключением статей затрат «Расходы на подготовку и освоение производства»,

«Общепроизводственные расходы» в части расходов, связанных с организацией, обслуживанием и управлением производством, «Общехозяйственные расходы», «Потери от брака», «Прочие производственные расходы», «Коммерческие расходы». Общехозяйственные расходы следует относить на себестоимость готовой продукции; коммерческие расходы – непосредственно на счет 90 «Реализация». При использовании такого механизма оценки незавершенного производства следует учитывать степень готовности незавершенного производства, определяемой как отношение потребленных ресурсов каждым отдельным переходом к потребленным ресурсам в целом по переделу в разрезе статей затрат.

В организациях текстильной промышленности следует предусмотреть соответствующие аналитические счета по учету затрат на счете 20 «Основное производство», на которых по дебету на конец отчетного периода будут аккумулироваться остатки незавершенного производства.

Стоимость незавершенного производства следует исключать из затрат, включаемых в себестоимость готовой продукции. Это позволит более реально определять затраты, относимые к себестоимости готовой продукции, а значит и более точно формировать финансовый результат.

Предложенные рекомендации по учету и оценке незавершенного производства в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли позволят достоверно определять величину незавершенного производства.



Таблица

Оценка незавершенного производства с использованием эквивалентных единиц по методу ФИФО в ткацком переходе в организациях хлопчатобумажной отрасли

Статьи затрат	Незавершенное производство на начало месяца			Затраты за месяц		Незавершенное производство на конец месяца			Выпуск «готовой продукции» ткацкого перехода			Эквивалентные единицы	
	Кол-во ед. м	$K_{\text{нач}}^i$	$Z_{\text{нзпнач}}^i$ тыс. руб.	Кол-во ед. м	$Z_{\text{оп}}^i$ тыс. руб.	Кол-во ед. м	$K_{\text{кон}}^i$	$Z_{\text{нзпкон}}^i$ тыс. руб.	Кол-во ед. м	$K_{\text{гот}}^i$	Затраты, тыс. руб.	Кол-во ед.	$C_{\text{ед}}^i$ руб.
A	1	2	3	4	5	6	7	8 (6×7×13)	9	10	11 (3+5-8)	12 (9×10-1×2+6×7)	13 (5÷12)
Сырье и основные материалы	97160	100	388640	230935	1023840	123267	100	546498,73	204828	100	865981,2654	23093500	44,334
Затраты по обработке:													
Вспомогательные материалы	97160	100	4712	230935	11624,42	123267	100	6204,8082	204828	100	10131,61181	23093500	0,503
Топливо и энергия на технологические цели	97160	52	11578,35	230935	46988,035	123267	52	13790,423	204828	100	44775,9622	21840364	2,151
Заработная плата производственных рабочих	97160	10,2	29328,53	230935	87188,49	123267	10,2	5283,3219	204828	100	111233,6981	20749091,4	4,202
Отчисления на социальные нужды	97160	10,2	8339	230935	29614,22	123267	10,2	1794,5196	204828	100	36158,70037	20749091,4	1,427
Затраты на содержание, обслуживание и ремонт основных средств	97160	35,08	48847,9	230935	136434,98	123267	35,08	27570,593	204828	100	157712,2874	21398633,6	6,375
Амортизация	97160	18,29	172237,5	230935	480570	123267	18,29	51691,574	204828	100	601115,9261	20960297	22,928
Итого затрат на обработку по ткацкому переходу			275043,28		792420,145			106335,24			961128,186		37,586
Итого незавершенное производство по ткацкому переходу								759169,2097					

ЛИТЕРАТУРА

1. Басмаков И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / И.А. Басмаков. – Минск: «Вышэйшая школа», 1973 г. – 296 с.

2. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комисарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.

3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 3-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2004. – 576 с.

4. Лешко В.П. Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции / В.Н. Лешко // Планово-экономический отдел. – 2009. – № 1(67). – С. 19-25.

5. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности: утв. президентом государственного концерна «Веллеприор». 5 декабря 2005 г. – № 15-8/641.

6. Палли В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палли. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

7. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ затрат в текстильной промышленности / Д.А. Панков. – Учебное пособие. – 2-е изд. – М.: Новое знание, 2003 г. – 251 с.

8. Самусенко С.А. Элементы метода activity based costing в системе нормирования затрат и калькулирования себестоимости продукции / С.А. Самусенко // Управленческий учет. – 2006. – № 5.

9. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): Учеб.-практ. пособие / Под ред. Ю.А. Вабаева. – М.: Вузовский учебник, 2007. – 160 с.