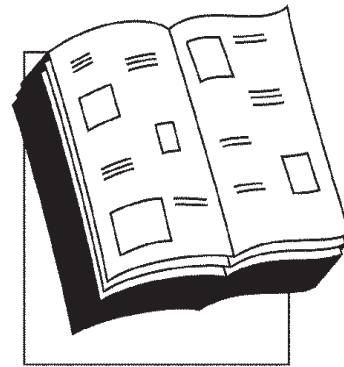


## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



**О. А. ОБУХОВА**

---

### РАЗВИТИЕ УЧЕТА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

---

В статье приводятся результаты исследования учетно-аналитической практики промышленных организаций Республики Беларусь по формированию незавершенного производства как слагаемого краткосрочных активов. Рекомендована методика оценки незавершенного производства с использованием коэффициента степени готовности производимой продукции, предложены формы аналитического учета с показателями, рассчитанными по удельному весу прямых переменных материальных затрат в производственной себестоимости.

**Ключевые слова:** незавершенное производство; аналитический учет; прямые переменные материальные затраты.

**УДК** 657.92:658.5 (476)

В основу бухгалтерского учета незавершенного производства должна быть положена его экономическая сущность.

*Незавершенное производство определяется как затраты, необходимые в будущем периоде для завершения производства продукции, формирующие краткосрочный актив, используемый в течение 12-ти месяцев и приносящий экономическую выгоду организации. В случае неиспользования данного актива в течение 12-ти месяцев его рекомендовано включать в состав долгосрочных активов.*

Система аналитического учета незавершенного производства должна увязываться с формированием себестоимости готовой продукции, с автоматизацией всего учетного процесса, иметь последовательное построение, достоверно отражать информацию по незавершенному производству с целью эффективного управления активами и затратами на производство продукции промышленных организаций. Согласно закону Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности», «каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом» [1]. Вся информация с первичных документов должна своевременно обобщаться и отражаться в регистрах бухгалтерского учета. Организациям предоставлено право самостоятельно разрабатывать и утверждать в учетной политике формы

---

*Олеся Александровна ОБУХОВА (lesianka@yandex.ru), аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).*

первичных учетных документов, за исключением обязательных для всех организаций девяти форм, утвержденных постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24. 03. 2011 г. № 360 «Об утверждении перечня первичных учетных документов»: товарно-транспортная накладная; товарная накладная; приходный кассовый ордер; расходный кассовый ордер; акт о приеме-передаче основных средств; акт о приеме-передаче нематериальных активов; акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ; акт о передаче не завершенного строительством объекта; акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры [2]. Первичный документ по учету и оценке незавершенного производства в данном нормативном документе не предусмотрен.

Документальное оформление остатков незавершенного производства в промышленных организациях зависит от метода его выявления.

В учетно-аналитической практике промышленных организаций часто используется *инвентарный метод* (ОАО МАЗ — Управляющая компания холдинга «БЕЛАВТОМАЗ»). При инвентарном методе учета остатки незавершенного производства сверяют с данными оперативного учета. На первое число каждого месяца в обязательном порядке должна быть проведена инвентаризация деталей и узлов, чтобы установить объем незавершенного производства и выявить материалы, которые выдали в производство, но еще не начали обрабатывать. Схема документооборота при инвентарном методе представлена на рис. 1.



Рис. 1. Документооборот при инвентарном методе учета незавершенного производства

По результатам инвентаризации составляется инвентаризационная опись незавершенного производства. Так, на ОАО МАЗ используется инвентаризационная опись формы № 6-инв (рис. 2). В ходе проведения инвентаризации незавершенного производства комиссией, осуществляющей непосредственный подсчет, перевес ценностей, оформляются инвентаризационные описи: заполняются графы «Наименование», «Количество по данным учета», «Количество оказалось в наличии», в конце каждой страницы и в целом по описи выводятся итоги по количеству наименований, числящихся в учете и фактически выявленных. Установленные в процессе инвентаризации незавершенного производства фактические остатки деталей на рабочих местах и в местах хранения (промежуточные кладовые полуфабрикатов и др.) сверяются с данными оперативного учета. Учетные данные об остатках деталей (полуфабрикатов) на дату проведения инвентаризации вносятся в инвентаризационную опись незавершенного производства из балансов движения деталей, составляемых производственно-диспетчерскими службами цехов.

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ ФОРМА № 6-инв  
НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА № \_\_\_\_\_

КОДЫ  
по ОКУД 05015303  
по ОКЮЛП 10032048  
Структурная единица предприятия 01500 код  
Основание для проведения инвентаризации: приказ № дата №275 19.04.2017  
Распоряжение по составу рабочей комиссии цеху № и дата №186 26.04.2017  
Дата начала инвентаризации 29.04.2017  
Дата окончания инвентаризации 29.04.2017

РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на оборотные активы сданы в бухгалтерию и все оборотные активы, поступившие на мою (нашу) ответственность, оприходованы, а выывшие списаны в расход.  
Материально-ответственное(ые) лицо(а): \_\_\_\_\_

(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

| Номер | ДСЕ          |              | Ед. измерения | Номер захода | Стадия готовности (З, Г, К)* | Количество      |                     | Цеховая себестоимость для оценки незавершенного производства |            |   |   |              |         |
|-------|--------------|--------------|---------------|--------------|------------------------------|-----------------|---------------------|--|------------|---|---|--------------|---------|
|       | Номер (шифр) | Наименование |               |              |                              | По данным учета | Оказалось в наличии | Полуфабрикатный вариант учета затрат                         |            | Бесполуфабрикатный вариант учета затрат |   |              |         |
|       |              |              |               |              |                              |                 |                     | На единицу   | На единицу | На все количество по данным учета       | На все количество по фактическому наличию |              |         |
| 1     | 2            | 3            | 4             | 5            | 6                            | 7               | 8                   | 9  | 10         | 11                                      | 12  | 13           | 14      |
| 1     | 543-1731517  | Шестерня     | шт.           | 1            | 3                            | 70              | 70                  | 17,4445  | 1 221,115  | 1 221,115                               | 1 221,115                                 | 878,267      | 878,267 |
| 2     | 5336-2402037 | Гайка        | шт.           | 1            | 3                            | 1 039           | 1 039               | 8,6759   | 1 301,385  | 1 301,385                               | 1 301,385                                 | ...          | ...     |
| 3     | 5434-2912408 | Стремянка    | шт.           | 1            | Г                            | 150             | 150                 | ...  | ...        | ...                                     | 117 305,3636                              | 117 305,3636 | ...     |
| ...   | ...          | ...          | ...           | ...          | ...                          | ...             | ...                 | ...  | ...        | ...                                     | ...                                       | ...          | ...     |
| Итого |              |              |               |              |                              |                 |                     |  |            |   |   |              |         |

\* З — в случае, если не выполнена первая операция из последовательности технологических операций по данному заходу; Г — в случае выполнения последней операции из последовательности технологических операций по данному заходу; К — комплектующая (не предусмотрена обработка по данному заходу).

Итого (графы 11, 14), Р. \_\_\_\_\_

Всего по описи, Р. \_\_\_\_\_

Председатель комиссии: \_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Члены комиссии: \_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Все оборотные активы, поименованные в настоящей инвентаризационной описи с № \_\_\_\_\_ по № \_\_\_\_\_, комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею (не имеем). Оборотные активы, перечисленные в описи, находятся на моем (нашем) ответственном хранении.

Материально-ответственное(ые) лицо(а): \_\_\_\_\_

(должность) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Рис. 2. Первая страница формы инвентарной описи незавершенного производства

В описях незавершенного производства, полученных по каждому цеху, ответственным за идентификацию членом рабочей комиссии указывается степень готовности заделов и степень их ликвидности. Для выявления степени готовности используются следующие обозначения: З, Г, К (см. рис. 2). Следует отметить, что эта информация не используется ни в бухгалтерской, ни в статистической отчетности для отражения стоимости незавершенного производства, так как не участвует в расчетах.

Далее в описи определяется размер незавершенного производства каждого наименования деталей и в целом по цеху. Незавершенное производство оценивается согласно учетной политике по внутризаводским ценам, рассчитанным на уровне плановой производственной себестоимости, за исключением статей «Потери от брака», «Расходы на подготовку и освоение производства», «Износ инструментов и приспособлений целевого назначения», «Прочие специальные затраты», «Прочие производственные затраты», «Общехозяйственные затраты». Информация о стоимостном выражении незавершенного производства по цехам и в целом по организации группируется в своде незавершенного производства и отражается в главной книге и в бухгалтерском балансе.

Изучение практики применения инвентарного метода учета незавершенного производства в промышленных организациях позволило выявить следующие недостатки:

во-первых, большая трудоемкость ежемесячной инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском учете промышленных организаций, что связано с большой номенклатурой материальных ценностей, находящихся в процессе производства;

во-вторых, данные, отражаемые в бухгалтерском учете, не имеют связи с оперативным учетом, что позволяет исказить информацию о стоимости незавершенного производства и готовой продукции;

в-третьих, вариантность оценки незавершенного производства различными способами не позволяет определять реальную стоимость как краткосрочного актива, так и себестоимости готовой продукции;

в-четвертых, степень готовности деталей и узлов не связана с оценкой незавершенного производства на подготовительных и заключительных стадиях производства с использованием коэффициента готовности;

в-пятых, отсутствует информация о сроке нахождения деталей и узлов в стадии незавершенного производства и его соответствии технологии.

Наряду с инвентарным методом в промышленных организациях Республики Беларусь широко распространен *оперативный метод* учета незавершенного производства. Такой метод применяется в ОАО «Минский подшипниковый завод», ОАО «Минскжелезобетон», холдинге «МТЗ-ХОЛДИНГ», включающем 7 промышленных организаций.

При оперативном методе информация о незавершенном производстве из первичных документов оперативного учета собирается в балансах движения деталей и полуфабрикатов в производстве либо в материальных отчетах, имеющих отдельные показатели остатков незавершенного производства в цехах, с целью дальнейшей его стоимостной оценки и отражения в бухгалтерском учете.

Согласно порядку ведения оперативного учета, незаконченная продукция, не прошедшая всех стадий технологического процесса, учитывается в количественном выражении в разрезе наименований продукции, моделей готовых изделий и др. Посредством сопроводительных документов каждое производственное подразделение ведет учет отпущенных со склада сырья, материалов, комплектующих и передачу их в другие цеха по установленному технологическому маршруту: раскройные листы, раскройные карты, маршрутные листы, накладные на перемещение, накладные на отпуск материалов и пр.

В холдинге «МТЗ-ХОЛДИНГ», ОАО «Минский подшипниковый завод» и других промышленных организациях металл на производство деталей и заготовок со склада в цех отпускается по лимитно-заборным картам. Далее металл, подвергшийся обработке в цехе, оформляется раскройным листом (рис. 3) либо отчетами о расходе материалов по подразделению (рис. 4). При использовании типовой формы раскройного листа (рис. 3 и 5) и порядка его заполнения, применяемого в организациях, можно отметить следующие недостатки:

- сумма фактического расхода за смену и расхода по норме всегда равны, так как отсутствуют фактические данные о расходе металла (рис. 3, гр. 7 и 8);
- деловые отходы, рассчитанные технологами по норме при отпуске со склада металла, в документах оперативного и бухгалтерского учета фиксируются как фактические, не учитываются результаты раскроя (рис. 3);
- для определения условно рассчитанной величины незавершенного производства отсутствуют фактические данные о возвратных и безвозвратных отходах, а также отклонениях по ним (рис. 3 и 5);
- искажается достоверность незавершенного производства в результате использования деловых отходов для производства заготовок не из фактического их наличия, а из расчетной нормы при первоначальном раскрое (рис. 5, гр. 2);
- привязка в аналитическом учете деловых отходов только к параметрам исходного сырья (рис. 4, гр. «Наименование материала, марка, размер, профиль») неправомерна по причине дальнейшего раскроя без учета новых параметров деловых отходов для производства деталей и заготовок.

В отличие от учета незавершенного производства по раскройным листам в ОАО «Минский подшипниковый завод» составляются отчеты о расходе металла (в натуральном выражении) и отчет о расходе материалов по цеху (рис. 4). В отчете о расходе материалов, в отличие от раскройного листа, указывается движение нераскроенного металла, расход на первой операции и отходы в количественном и суммовом выражении. Отдельными графами выделяются используемые отходы по норме и фактически, а также их стоимость, применяемая для дальнейшего учета. Используемые отходы, согласно накладным на внутреннее перемещение материалов, приходятся отдельно на счет материалов по цене металла, неиспользуемые подлежат сдаче на склад промышленных отходов или остаются в цехе для последующей сдачи. Такой подход к учету раскроенного металла позволяет определять незавершенное производство в стоимостном выражении с использованием данных аналитического учета о фактическом расходовании металла.

В учетно-аналитической практике промышленных организаций на основании данных первичных документов оперативного учета по цеху составляется Баланс движения деталей за месяц. Он ведется в количественном выражении с отражением данных по поступлению, расходу и остаткам деталей на начало и конец месяца по каждому цеху. В сборочных цехах помимо деталей собственного производства необходимо вести учет покупных комплектующих со склада, соответственно на основании лимитно-заборных карт составляется дополнительно Баланс движения покупных комплектующих по участкам за месяц. Особенностью отражения остатков деталей, комплектующих, комплектов в сборочных цехах является то, что в балансе движения деталей и комплектующих приводятся данные об остатках на конец месяца не только в незавершенном готовом изделии, например, тракторе, но и россыпью, которая еще подлежит окончательной сборке в трактор либо в узел.

## РАСКРОЙНЫЙ ЛИСТ № 8 ОТ 17.01.2017

| Месяц  | Цех | Участок (мастер) | Наименование материала, марка, профиль, размер      |  | Калькуляционная группа          | Номенклатурный номер | Единица учета             | Цена за единицу | Акт на замену  |    |
|--|-----|------------------|---|--|---------------------------------|----------------------|---------------------------|-----------------|--|----|
|  |     |                  | К270В-5 ПГ Лист БТ-ПН-О-1,4х1300х1500 19904-90      | 126  |                                 |                      |                           |                 | 5132   | 02 |
| 1  | 338 | 06               | 06  | К270В-5 ПГ Лист БТ-ПН-О-1,4х1300х1500 19904-90 | 126                             | 5132                 | 0                         | 0               |  | 0  |
| Номер документа 504.1. Движение материала и результаты раскроя |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 |  |    |
| Остаток на начало смены  |     |                  | Фактически получено со склада (за вычетом возврата) |  | Учтенные деловые отходы         |                      | Остаток на конец смены    |                 | Остаток материалов принал (подпись)                                  |    |
| 2  |     |                  | 3   |  | 4                               |                      | 5                         |                 | 6  |    |
| 0,00   |     |                  | 21 296,00   |  | 2 692,00                        |                      | 2 692,00                  |                 | 18 604,00  |    |
| Исходный материал  |     |                  | Расход материала по норме                           |  | Расход материала по норме       |                      | Расход материала по норме |                 | Фактический расход за смену  |    |
| Деловые отходы   |     |                  | 2 692,00  |  | 2 692,00                        |                      | 2 692,00                  |                 | 18 604,00  |    |
| 3. Справочные и контрольные данные                             |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 |  |    |
| Шифр затрат  |     |                  | Калькуляционная единица                             |  | Фактический выход деталей (шт.) |                      | Расход материала по норме |                 | Черновой вес   |    |
| 14   |     |                  | 16  |  | 17                              |                      | 20                        |                 | на фактически на калькуляционную единицу при контрольном взвешивании |    |
| 90-8402021 Капот   |     |                  | 150   |  | 0                               |                      | 18,89                     |                 | 26   |    |
| 90-8402021-01 Капот  |     |                  | 835   |  | 0                               |                      | 18,89                     |                 | 27   |    |
| Итого:   |     |                  | 1 943   |  | 835                             |                      | 18 604,00                 |                 | 8,65   |    |
|  |     |                  | 5   |  | 0,16                            |                      | 2 691,00                  |                 | 8,65   |    |
|  |     |                  |   |  | 1,39                            |                      | 2 691,00                  |                 | 27   |    |
|  |     |                  |   |  | 0,16                            |                      | 1,00                      |                 | 28   |    |
|  |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 | 1 297  |    |
|  |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 | 7 221  |    |
|  |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 | 8 518  |    |
| Расчетный вес окончательных отходов 8,518                      |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 |  |    |
| 5. Расчет распределения заработной платы                       |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 |  |    |
| Шифр деталей, подлежащих раскрою                               |     |                  | Всего подлежат раскрою деталей (шт.)                |  | Расход материалов по норме      |                      | Категория                 |                 | Профессия  |    |
| 80-6700371-Б   |     |                  | 1 943   |  | Калькуляционная единица         |                      | ФИО рабочего              |                 | Коэффициент распределения  |    |
| 520-2308039  |     |                  | 5   |  | на калькуляционную единицу      |                      | Разряд                    |                 | за годные  |    |
|  |     |                  | 1,39  |  | 2 691,00                        |                      |                           |                 | за брак  |    |
|  |     |                  | 0,16  |  | 1,00                            |                      |                           |                 | вид выплаты  |    |
|  |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 | н/час  |    |
|  |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 | сумма  |    |
|  |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 | сумма  |    |
|  |     |                  |   |  |                                 |                      |                           |                 | н/часы   |    |

Рис. 3. Форма раскройного листа

| Отчет<br>о расходе материалов (используемых отходов) по 111 цеху за январь 2017 г. |  |               |                                |            |                             |            |                          |            |  |            |                 |                       |                     |            |                       |           |            |     |       |  |  |  |  |  |  |  |
|--|--|---------------|--------------------------------|------------|-----------------------------|------------|--------------------------|------------|--|------------|-----------------|-----------------------|---------------------|------------|-----------------------|-----------|------------|-----|-------|--|--|--|--|--|--|--|
| ОАО МПЗ  | Наименование материала, марка, размер, профиль | Цена (за 1 т) | Движение на раскrojном металлe |            |                             |            |                          |            | Использование на производство деталей на первой стадии |            |                 |                       |                     |            |                       |           |            |     |       |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |               | Остаток на начало месяца       |            | Поступило за отчетный месяц |            | Фактически израсходовано |            | По нормам  |            | Отклонения      |                       | Отходы при раскrojе |            |                       |           |            |     |       |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |               | Вес (кг)                       | Сумма (р.) | Вес (кг)                    | Сумма (р.) | Вес (кг)                 | Сумма (р.) | Вес (кг) на 1 000 шт.                                  | Сумма (р.) | Разница в ценах | Норма вес на 1000 шт. | Факт вес (кг)       | Сумма (р.) | Норма вес на 1000 шт. | Факт. вес | Сумма (р.) |     |       |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Труба сталь 10 х 10 х 7 69,0 х 08,7            | 1288,63       | 173                            | 222,93     | 3456                        | 10123,11   | 2669                     | 7811,89    | 787  | 2305,23    | 173             | 222,93                | 2669                | 401,3      | 7816,81               | 1,07      | 23,3       | 155 | 33,58 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Труба сталь 15 х 15 х 7 73,0 х 10,8            | 2929,14       |                                |            |                             |            | 263706,01                |            |  |            |                 |                       |                     |            |                       |           |            |     |       |  |  |  |  |  |  |  |

Рис. 4. Форма отчета о расходе материалов (используемых отходов)

| РАСКРОЙНЫЙ ЛИСТ № 2 ОТ 30.01.2017                               |     |                        |  |                                    |                |                     |                 |                             |   |                    |  |                        |  |
|---|-----|------------------------|--|------------------------------------|----------------|---------------------|-----------------|-----------------------------|---|--------------------|--|------------------------|--|
| Месяц   | Цех | Участок (мастер)       | Наименование материала, марка, профиль, размер | Кальк. группа                      | Номенсл. номер | Ед. учета           | Цена за единицу | Акт на замену               |   |                    |  |                        |  |
| 1   | 338 | 06                     | К270В-5-ПГ Лист БТ-ПН-О-1,4х1300х1500 19904.90 | 126                                | 5132           | 02                  | 0               | дата                        | № |                    |  |                        |  |
| Номер документа 504 1. Движение материала и результаты раскrojа |     |                        |  |                                    |                |                     |                 |                             |   |                    |  |                        |  |
| Остаток на начало смены   |     | Остаток на конец смены |  | Остаток материала принят (подпись) |                | Расход по норме     |                 | Фактический расход за смену |   | Результат раскrojа |  | Шифр причин и виновные |  |
| 2   |     | 2692,00                |  | 2138,0                             |                | 8                   |                 | 7                           |   | экономия           |  | перерасход             |  |
| 3   |     | 3                      |  | 4                                  |                | 5                   |                 | 6                           |   | кол-во             |  | сумма                  |  |
| 4   |     | 5                      |  | 6                                  |                | 7                   |                 | 8                           |   | 9                  |  | 10                     |  |
| 5   |     | 6                      |  | 7                                  |                | 8                   |                 | 9                           |   | 11                 |  | 12                     |  |
| 6   |     | 7                      |  | 8                                  |                | 9                   |                 | 10                          |   | 11                 |  | 12                     |  |
| 7   |     | 8                      |  | 9                                  |                | 10                  |                 | 11                          |   | 12                 |  | 13                     |  |
| 3. Справочные и контрольные данные                              |     |                        |  |                                    |                |                     |                 |                             |   |                    |  |                        |  |
| Шифр затрат   |     | Кальк. ед.             |  | Расход материала по норме          |                | Норма на кальк. ед. |                 | За все количество           |   | Черновой вес       |  | Факт. всего кол-ва     |  |
| 14  |     | 15                     |  | 16                                 |                | 17                  |                 | 18                          |   | 19                 |  | 20                     |  |
| 80-6700371-Б Кожух  |     | 15                     |  | 16                                 |                | 17                  |                 | 18                          |   | 19                 |  | 20                     |  |
| Итого:  |     |                        |  | 800                                |                | 0                   |                 | 800                         |   | 0,6920             |  | 553,60                 |  |
|   |     |                        |  | 554,0                              |                |                     |                 | 554,0                       |   |                    |  | 154,0                  |  |
|   |     |                        |  |                                    |                |                     |                 |                             |   |                    |  | 154,00                 |  |

Рис. 5. Форма раскrojного листа на деловые отходы

На основании количественных данных об остатках деталей на конец месяца в Балансе движения деталей составляется машиннограмма «Фактическое наличие незавершенного производства по цеху», в которой рассчитывается стоимость незавершенного производства в разрезе деталей. Однако она содержит не фактическое количество незавершенного производства, а его расчетное количество по данным оперативного учета и стоимость незавершенного производства, рассчитанную на основе норм расхода материалов и их нормативной стоимости. Далее итоговые данные по незавершенному производству, принятые за фактические, фиксируются в Ведомости учета затрат и выпуска основного производства за месяц и участвуют в расчете фактической себестоимости готовой продукции.

Таким образом, несмотря на то что при применении оперативного метода учета незавершенного производства в промышленных организациях присутствует преемственность между количественным наличием незавершенного производства в оперативном учете и бухгалтерском, ему присущи недостатки инвентарного метода учета незавершенного производства. Можно отметить еще один недостаток оперативного метода: расчет как материалов, комплектующих, отходов, брака, так и незавершенного производства осуществляется не на основе фактических данных, а по установленным нормам.

Учитывая большой удельный вес металла в материальных затратах на производство продукции в организациях тракторостроения, сельскохозяйственного и автомобилестроения, а также для унификации методик аналитического учета незавершенного производства целесообразно использовать рекомендуемый первый раздел раскройного листа (рис. 6).

Для определения стоимости незавершенного производства в каждом цехе подготовительной стадии организаций машиностроения и автомобилестроения рекомендуется использовать формулу аналитического учета, представленную на рис. 7.

Формула для расчета стоимости незавершенного производства на подготовительной стадии:

$$\text{НЗП к.м.} = (\text{О мет.} + \text{О дет.}) \frac{\text{МЗ п.п.}}{\text{С пр.}},$$

где НЗП к.м. — незавершенное производство на конец месяца в стоимостном выражении, р.; О мет. и О дет. — остатки металла в процессе производства и остатки в виде деталей, р.; МЗ п.п. — прямые переменные материальные затраты, р.; С пр. — фактическая производственная себестоимость готовой продукции, р.

Применение для расчета степени готовности прямых переменных материальных затрат обусловлено их наибольшим удельным весом в себестоимости готовой продукции. Прямые переменные материальные затраты непосредственно участвуют в процессе производства готовой продукции, перенося свою стоимость на конкретные ее виды, и зависят от объема произведенной готовой продукции. С учетом того что управленческие расходы не принимают участия непосредственно в процессе производства продукции и относятся на финансовый результат не только в Республике Беларусь, но и в странах СНГ (это соответствует требованиям МСФО), для расчета степени готовности целесообразно использовать фактическую производственную себестоимость и удельный вес прямых переменных материальных затрат в ней. При необходимости расчета плановых показателей незавершенного производства вместо фактических данных применяются нормативные.

Использование рекомендуемого первого раздела раскройного листа и метода оценки незавершенного производства при помощи коэффициента степени готовности позволит:



РАСКРОЙНЫЙ ЛИСТ № \_\_\_\_ от \_\_\_\_

1. Движение материала и результаты раскроя

| Исходный металл | Дата начала обработки | Остаток металла (материала) на начало смены |           | Средняя цена металла (материала) | Получено со склада                                    |                                       | Возврат материалов (на счет 10 «Материалы») | Фактический результат раскроя        |                       |        |      | Экономия (14-9) | Перерасход (9-14) | Остаток металла (материала) на конец смены |                   |            |           |
|-----------------|-----------------------|---|-----------|----------------------------------|---|---------------------------------------|---|--------------------------------------|-----------------------|--------|------|-----------------|-------------------|--|-------------------|------------|-----------|
|                 |                       | количество                                  | стоимость |                                  | количество полученного металла (материала) т, кг, шт. | стоимость металла (материала) (5 · 6) |   | расход металла (материала) на выпуск | аннулированные заказы | отходы | брак |                 |                   | Результаты раскроя по норме                | Перерасход (9-14) | количество | стоимость |
| 1               | 2                     | 3   | 4         | 5                                | 6   | 7                                     | 8   | 9                                    | 10                    | 11     | 12   | 13              | 14                | 15   | 16                | 17         | 18        |
|                 |                       |   |           |                                  |   |                                       |   |                                      |                       |        |      |                 |                   |  |                   |            |           |

Рис. 6. Первый раздел раскройного листа (рекомендуемый)

Наименование цехов, переделов и других стадий обработки. Цех № \_\_\_\_\_

| Наименование и номенклатурный номер продукции | Незавершенное производство в виде деталей, заготовок   |  |  |  |  |   | Фактическая производственная себестоимость готовой продукции, р. | Степень готовности (удельный вес прямых переменных материальных затрат в фактической производственной себестоимости готовой продукции) (гр. 5 / гр. 6) | Стоимость незавершенного производства по цеху, р. (гр. 2 + гр. 5) · гр. 8 |
|---|--|--|--|--|--|---|--|--|---|
|   | Незавершенное производство в виде остатков металла в процессе производства (по данным раскройных листов), р. | выпуск деталей и заготовок для сборки готовой продукции в другие цехи, р. (по данным раскройных листов), шт. | передача деталей и заготовок на склад или в другие цехи (по данным внутренних накладных, шт. | незавершенное производство в стоимостном выражении (гр. 3 – гр. 4) × себестоимость деталей и узлов | Прямые переменные материальные затраты, р. | 6 |  |  |   |
| 1   | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7 | 8  | 9  |   |
|   |  |  |  |  |  |   |  |  |   |

Рис. 7. Форма аналитического учета для расчета стоимости незавершенного производства в подготовительной стадии производства

- во-первых, определять фактическую экономию или перерасход металла в разрезе фактических его затрат на подготовительной стадии производства;
- во-вторых, объективно оценивать фактическую величину металла в незавершенном производстве, в том числе раскроенного и невостребованного;
- в-третьих, осуществлять контроль за реальной величиной незавершенного производства за вычетом брака, отходов и аннулированных заказов;
- в-четвертых, обеспечить единый методологический подход к оценке незавершенного производства на подготовительной стадии производства продукции и исключить многовариантность оценки и регулирование себестоимости готовой продукции.

### Электронные публикации в Интернете

1. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г., № 57-З : с изм. и доп. от 04 июня 2015 г. № 268-З // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.

2. Об утверждении перечня первичных учетных документов [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 24 марта 2011 г., № 360 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.

---

**OLESYA ABUKHOVA**

---

## ***DEVELOPING ACCOUNTING OF WORK IN PROGRESS IN MANUFACTURING***

---

**Author affiliation.** *Olesya ABUKHOVA (lesianka@yandex.ru), Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus).*

**Abstract.** The article contains the research findings in accounting and analytical practice of manufacturing entities of the Republic of Belarus in forming work in progress as a constituent of short-term assets. Techniques are recommended for valuation of work in progress using the percentage of product completion. Forms of analytical accounting are suggested including calculation of specific gravity of direct variable tangible costs in production unit cost.

**Keywords:** work in progress; analytical accounting; direct variable tangible costs.

**UDC** 657.92:658.5 (476)

---

*Статья поступила  
в редакцию 04.09. 2017 г.*