

**Оцінка вартості готової продукції та незавершеного виробництва
на малих підприємствах обробної промисловості**

Ю.М. Тимощенко

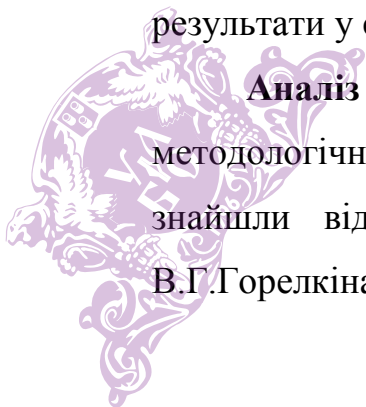
ас. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ДВНЗ «УАБС НБУ»

У статті висвітлені проблеми формування показників балансу малих підприємств обробної промисловості й підприємств, які складають і оприлюднюють звіти у повному складі. Зокрема, таких як готова продукція та незавершене виробництво.

Ключові слова: фінансова звітність, вартість активів, готова продукція, незавершене виробництво.

Постановка проблеми. Фінансовий звіт являє собою джерело інформації у вартісному вимірнику. Це означає, що до усіх показників, які в ньому наведені, застосовується вартісна оцінка. Отже, вважаємо за можливе стверджувати, що вартісна оцінка є будовою фінансового звіту й саме від порядку визначення вартості активів, зобов'язань залежить його достовірність. З 2000 року в Україні задекларована й розпочата реалізація Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва, в якій задекларована необхідність становлення малого підприємництва як провідної сили в подоланні негативних процесів в економіці. Цього практично неможливо досягти без виваженої державної підтримки, встановлення системи пільг, у тому числі, і в оподаткуванні, обліку та звітності. У зв'язку з цим підприємства, які відповідно до Закону [1] є суб'єктами малого підприємництва, мають право на особливий порядок формування фінансового звіту: у складі балансу та звіту про фінансові результати у скороченій за показниками формі [2].

Аналіз останніх публікацій. Дослідження питань теоретичного методологічного процесу формування показників фінансової звітності знайшли відображення в роботах вітчизняних вчених: С.Ф.Голова, В.Г.Горелкіна, Ю.І.Осадчого, В.В.Сопка, В.К.Савчука, В.М.Пархоменка,

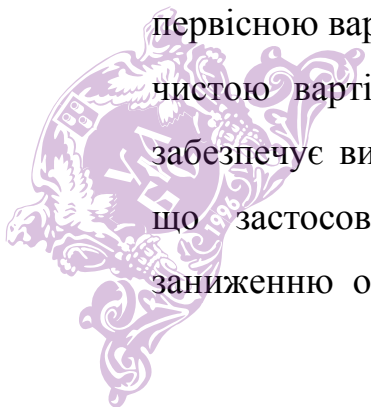


Н.М. Малюги, Л.Г. Ловінської, а також зарубіжних вчених, зокрема таких як: Л. Бернстайн, В. Глен, Д. Шорт В.В.Ковальов, Д.Колдуел, Я.В.Соколов, А.Д.Шеремет та інших.

Невирішені раніше частини проблеми. На нашу думку, на сьогоднішній день зміст показників та порядок їх формування не задовольняють потреби ні держави, ні власника малого підприємства. Стосовно задоволення потреб держави: фінансовий звіт суб'єкта малого бізнесу, складений за скороченою формою, подається статистичним органам, тобто використовується для формування показників на макрорівні. У зв'язку з цим, наведена інформація за економічним змістом повинна відповідати інформації решти підприємств, які складають повну фінансову звітність. Діючий порядок визначення вартості залишків незавершеного виробництва та готової продукції, передбачений П(С)БО 25 не відповідає П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати", а отже й вартості залишків зазначених активів у балансах підприємств, які складають повний фінансовий звіт.

Метою даної статті є дослідження порядку формування показників балансу малих підприємств обробної промисловості й підприємств, які складають і оприлюднюють звіти у повному складі. Зокрема, таких як готова продукція та незавершене виробництво.

Основний матеріал. Відомо, що принцип історичної собівартості передбачає формування показників фінансової звітності, базуючись на пріоритетності оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. У свою чергу, П(С)БО 9 визначає, що в бухгалтерському обліку і звітності запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Застосування оцінки за чистою вартістю реалізації у випадку, коли вона менша за первісну, забезпечує виконання принципу обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і



доходів підприємства.

Малі підприємства, згідно з П(С)БО 25, не визначають собівартість виготовленої продукції, а всі витрати, пов'язані з операційною діяльністю, одразу списують на фінансовий результат, таким чином, унеможливується визначення вартості залишків готової продукції та незавершеного виробництва за фактичними витратами. Тобто оцінка за історичною вартістю не відбувається, а виявлені залишки готової продукції оцінюються за справедливою вартістю, а залишки незавершеного виробництва - за прямими матеріальними витратами та прямими витратами на оплату праці. Це означає, що крім принципу історичної собівартості порушуються принципи: нарахування та відповідності доходів і витрат, обачності.

У сучасних умовах, коли наявні незначні, але постійні інфляційні процеси (табл. 1), застосування такої методики визначення вартості зазначених активів посилює розбіжність в економічному змісті показників балансів суб'єктів господарювання, у зв'язку з тим, що підприємства, крім малих, при складанні повного балансу, формують вартість готової продукції відповідно до принципу історичної собівартості.

Таблиця 1

Показники фінансового розвитку України за 2002- 2006 р.р.,
(грудень до грудня попереднього року, %)

| Показники | Роки | | | | |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 |
| Індекси цін виробників промислової продукції | | | | | |
| Промисловість | 105,7 | 111,1 | 124,1 | 109,5 | 114,1 |
| Обробна промисловість | 104,8 | 111,8 | 125,8 | 106,9 | 111,5 |
| Харчова промисловість та перероблення сільськогосподарських продуктів | 101,0 | 113,6 | 106,6 | 107,9 | 107,4 |
| Індекси споживчих цін | | | | | |
| Усі товари та послуги | 99,4 | 108,2 | 112,3 | 110,3 | 111,6 |
| Продовольчі товари | 97,7 | 110,9 | 115,3 | 110,7 | 103,5 |
| Непродовольчі товари | 101,6 | 101,5 | 105,4 | 104,0 | 102,5 |
| Послуги | 103,4 | 105,4 | 107,9 | 115,8 | 149,4 |
| Темпи зростання заробітної плати | | | | | |
| Номінальна заробітна плата | 117,0 | 124,4 | 127,7 | 144,9 | 125,2 |
| Реальна заробітна плата | 115,6 | 113,8 | 120,8 | 131,5 | 111,7 |

Проаналізуємо вплив вище зазначеної методики на показники

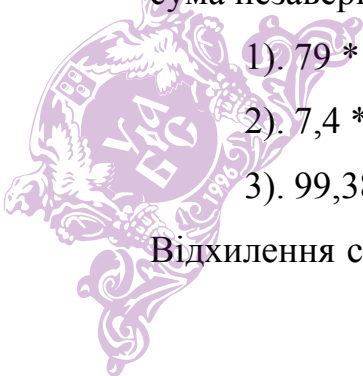
фінансового звіту малого підприємства. Дослідження динаміки основних показників економічного розвитку України за 2002 - 2006 р.р. дає можливість стверджувати, що оцінені залишки незавершеного виробництва на кінець року, при складанні фінансового звіту, за прямими матеріальними витратами й витратами на оплату праці призведуть до штучного применшення витрат підприємства, оскільки на визначену суму одночасно збільшуються доходи підприємства. Слід зазначити, що визнана сума незавершеного виробництва та готової продукції, а отже й доходів на момент складання фінансового звіту оцінюється у вартості на дату складання звіту в той час, як витрати списувались за історичною собівартістю. Для підприємств, які працюють в умовах, що характеризуються зміною ринкової вартості сировини, матеріалів та інших запасів, палива й енергії під впливом інфляційних процесів, сезонних коливань, інших чинників, а також в умовах зростання розміру заробітної плати, будуть виникати доходи, спричинені зміною вартості понесених витрат. Ця теза наочно доводиться на умовному прикладі з використанням офіційних статистичних даних.

На одиницю продукції припадає 100 умовних гривень витрат, з них: 79% - матеріальні витрати, 7,4% - заробітна плата (табл.2), якби залишки незавершеного виробництва оцінювались за історичною собівартістю, то вартість залишків оприбуткованого незавершеного виробництва на кінець року складала б 86,4 грн.

У зв'язку з тим, що оцінка матеріальних витрат та витрат на оплату праці здійснюється на 31 грудня, то з урахуванням індексів цін виробників промислової продукції та темпів зростання номінальної заробітної плати, сума незавершеного виробництва складатиме 108,83 грн.:

- 1). $79 * 125,8 / 100 = 99,38$;
- 2). $7,4 * 127,7 / 100 = 9,45$;
- 3). $99,38 + 9,45 = 108,83$.

Відхилення складає $108,83 - 86,4 = 22,43$. Звісно, воно буде меншим, якщо



розрахунок проводити за шість місяців або за квартал, але воно значне.

Таблиця 2

Структура операційних витрат з реалізованої продукції (робіт, послуг)

| Вид витрат | Всього по економіці | | Обробна промисловість | |
|---|---------------------|------|-----------------------|------|
| | 2003 | 2004 | 2003 | 2004 |
| Матеріальні витрати | 57,3 | 25,3 | 76,0 | 79,0 |
| Вартість товарів та послуг, придбаних для перепродажу та реалізованих | - | 58,5 | - | 0,2 |
| Амортизаційні відрахування | 6,6 | 2,3 | 3,5 | 2,8 |
| Витрати на оплату праці | 13,1 | 4,9 | 8,6 | 7,4 |
| Відрахування на соціальні заходи | 4,2 | 1,7 | 2,9 | 2,7 |
| Інші операційні витрати | 18,8 | 7,3 | 9,0 | 7,9 |
| Разом | 100 | 100 | 100 | 100 |

Слід зазначити, що така ситуація характерна для підприємств не всіх галузей економічної діяльності. При застосуванні цієї методики підприємствами з коротким строком операційного циклу та високим показником обігу оборотних матеріальних активів викривлення та негативного впливу на реальність показників фінансового звіту не буде. Це пояснюється тим, що при високому показнику оборотності активів сума, відображених у балансі запасів, як правило, є вартістю запасів, що придбані ближче до дати балансу, а при низькому показнику - що придбані значно раніше дати балансу.

Слід зауважити, що розрахована тривалість одного обороту всіх оборотних засобів, по Україні у 2004р. становить 113 днів. Отже, даний показник вказує на достатньо тривалий проміжок часу, протягом якого змінюється вартість не лише сировини, а й розмір мінімальної заробітної плати (рис. 1).

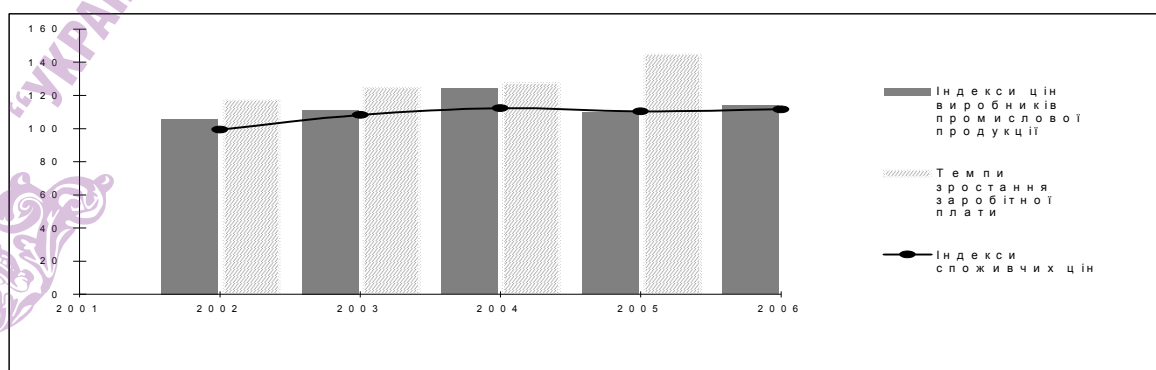


Рис. 1. Динаміка показників економічного розвитку України за 2002-06рр.

Під час формування даних для балансу, відповідно до П(С)БО 25 залишки готової продукції будуть оцінені за цінами реалізації без використання методів оцінки вибуття запасів. За весь період спостереження негативний вплив на якість фінансового звіту посилюється тим, що темпи індексів споживчих цін не співпадають з темпами зростання заробітної плати та індексами цін виробників промислової продукції. Темпи зростання заробітної плати були вищими за темпи збільшення як споживчих цін, так і цін виробників промислової продукції.

Крім того, П(С)БО 25 дозволяє малим підприємствам визначати собівартість залишків незавершеного виробництва та готової продукції й традиційним методом, а це означає, що статистичні дані, сформовані на підставі балансів малих підприємств, не можна вважати складеними коректно.

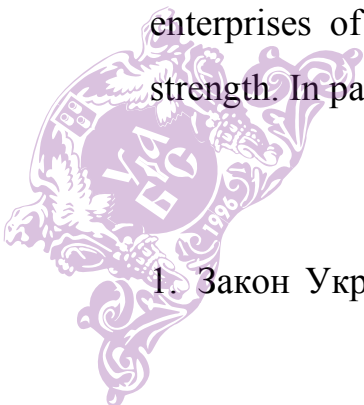
Висновок. Дослідження законодавчого регулювання порядку формування показників фінансових звітів суб'єктів господарювання дає підстави стверджувати про те, що фактично спрощення процедур визначення вартості активів не відбувається, оскільки для визначення первісної вартості та вартості на дату складання балансу всі підприємства, незалежно від розмірів, користуються відповідними національними положеннями. Виключення складають такі активи, як готова продукція та незавершене виробництво. Крім того, результати аналізу змісту статей скороченого балансу, та фінансового звіту у повному обсязі, свідчать про те, що законодавчою базою передбачена неспівставність їх показників.

SUMMARY

In the article an author explored the problems of financial report of small enterprises of processing industry and enterprises which give reports in full strength. In particular, products and unfinished production.

Список літератури

1. Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» від



19.10.2000 р. № 2063 – III // Урядовий кур'єр. – 2000. - № 217

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" затверджений наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. № 39 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - № 12

Тимошенко, Ю.М. Оцінка вартості готової продукції та незавершеного виробництва на малих підприємствах обробної промисловості [Текст] / Ю.М. Тимошенко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – Суми: УАБС НБУ, 2007. – Вип. 22. - С. 201-206.



Державний вищий навчальний заклад
"УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"

State Higher Educational Institution
OF THE UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE