

## ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА ЯК ОБЛІКОВОЇ КАТЕГОРІЇ

*Визначено місце незавершеного виробництва як облікової категорії, а також обґрунтовано облікове забезпечення побудови функції витрат на стадіях кругообороту капіталу в частині незавершеного виробництва з урахуванням часового фактору та в межах оцінки об'єктів бухгалтерського обліку*

**Постановка проблеми.** Сучасний стан розвитку суспільних відносин, що характеризується швидкими темпами життя, вимагає й прискорення економічних відносини. У зв'язку з цим, головною рисою постіндустріальної економіки є швидка зміна технологічних умов виробництва та скорочення життєвого циклу продукції в часі, що вимагає підвищення оперативності та достовірності інформації про стан виробництва.

В умовах, коли основним фактором, що забезпечує життєдіяльність підприємств є ефективність їх господарської діяльності, першочерговим завданням стає побудова виробничих процесів які б забезпечували своєчасність реакції підприємства на зовнішні потреби ринку та прийнятний рівень конкурентоздатності продукції.

В значній мірі це пов'язано з тим, що в діяльності підприємств виникають виробничі витрати різного характеру, частина яких у зв'язку з тим, що вони пов'язані з діями, що не додають цінності продукції, залишаються некомпенсованими кінцевою ціною виробу, тобто представляють собою втрати підприємства. За різними оцінками частка втрат сучасних підприємств у відношенні до загальної кількості їх витрат на виробництво складає від 25 % до 40 % [1, с. 1]. Скорочення некомпенсованих витрат можливе завдяки зменшенню тривалості виробничого циклу та розміру витрат незавершеного виробництва.

Особливі умови господарювання стали причиною зміни системи управління виробництвом (в тому числі на базі сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій) та призвели до відставання методів бухгалтерського обліку незавершеного виробництва від сучасних методів управління підприємством. Вирішення встановлених невідповідностей обумовлює актуальність дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми обліку незавершеного виробництва (в т.ч. в контексті витрат виробництва) є предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних та закордонних вчених і дослідників, серед них: П.С. Безруких, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, В. Єфіменко, С. Зубілевич, А. Кузьмінський, М.В. Кужельний, А.Ш. Маргуліс, Ю. Літвін, В. Лінник, Л.Є. Логінов, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та інші. Питання автоматизації обліку витрат і процесу калькулювання достатньо широко освітлені авторами В. Брагою, Ю. Веригою, В. Завгороднім, Л. Чернелевським та іншими.

**Мета дослідження** полягає у встановленні особливостей незавершеного виробництва як облікової категорії та їх впливу на методику бухгалтерського обліку, що забезпечить розробку методичних положень з бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, які відповідатимуть вимогам управління в сучасних умовах господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Бухгалтерський облік є складовою частиною системи управління процесом забезпечення матеріальними ресурсами підприємства. Інформаційна суть облікового процесу дозволяє вирішувати завдання управління вартістю, максимального зменшення виробничих

витрат, зниження собівартості продукції, що випускається, як однією з найважливіших умов досягнення конкурентоспроможності продукції і виживання підприємств в сучасних умовах господарювання.

Комплексне дослідження проблемних питань обліку та контролю незавершеного виробництва вимагає, в першу чергу, розробки напрямів удосконалення методики бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на основі вивчення теорії та узагальнення існуючої практики, що можливо шляхом обґрунтування характеристики незавершеного виробництва як категорії бухгалтерського обліку.

Циклічний рух капіталу на підприємстві складається з трьох основних стадій – придбання, виробництво, реалізація. Процес виробництва є основною та найбільш важливою стадією кругообороту капіталу, оскільки лише дана стадія є “результативною”, у зв’язку з тим, що тільки в процесі виробництва створюється додана вартість. Крім того, процес виробництва, зазвичай, є найбільш тривалою стадією кругообороту капіталу, що є однією з причин виникнення такої облікової категорії як “незавершене виробництво”.

Проведений аналіз праць вітчизняних вчених показав, що незавершене виробництво є об’єктом, так званих, різних видів обліку: “оперативного”, “фінансового”, “управлінського”, “податкового”. Виходячи з зазначеного, можна стверджувати про неоднозначність та важливість незавершеного виробництва, адже інформація про дану облікову категорію, необхідна всім групам користувачів.

Аналіз літературних джерел дозволив сформулювати загальну схему процесу виробництва, а також визначити місце в ньому незавершеного виробництва (рис. 1).

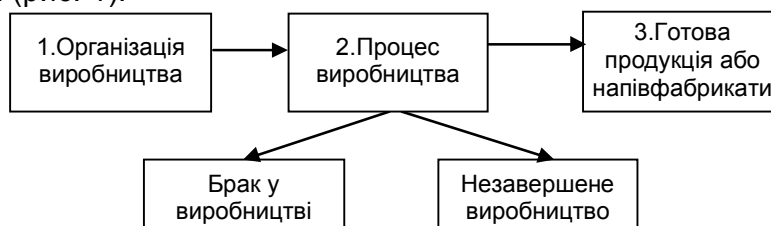


Рис. 1. Загальна схема процесу виробництва

Дослідження на теоретичному рівні економічної суті процесу виробництва, а також на практичному рівні – особливостей процесу виробництва вітчизняних підприємств – дозволило встановити, що на стадії виробництва, крім вже виділених авторами браку у виробництві та незавершеного виробництва, виникає і така облікова категорія, як напівфабрикати власного виробництва (рис. 2).

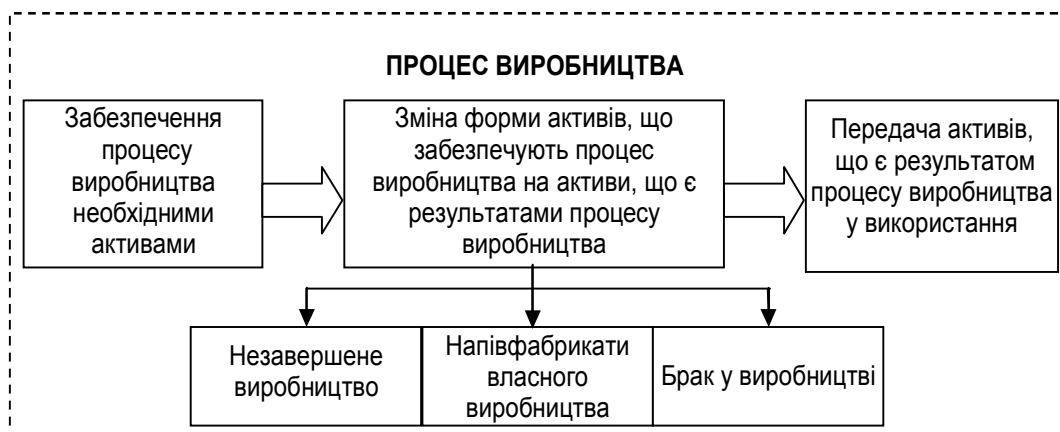


Рис. 2. Місце незавершеного виробництва в структурі виробництва

Для достовірності даних бухгалтерського обліку важливим є чітке розмежування зазначених категорій, оскільки неправильна ідентифікація незавершеного виробництва призводить до ряду негативних явищ (викривлення собівартості продукції, встановлення невідповідної ціни, недоотримання виручки від реалізації, а, отже, і зміна фінансового результату підприємства). У зв'язку з цим, особливої уваги бухгалтера потребує встановлення вартості незавершеного виробництва.

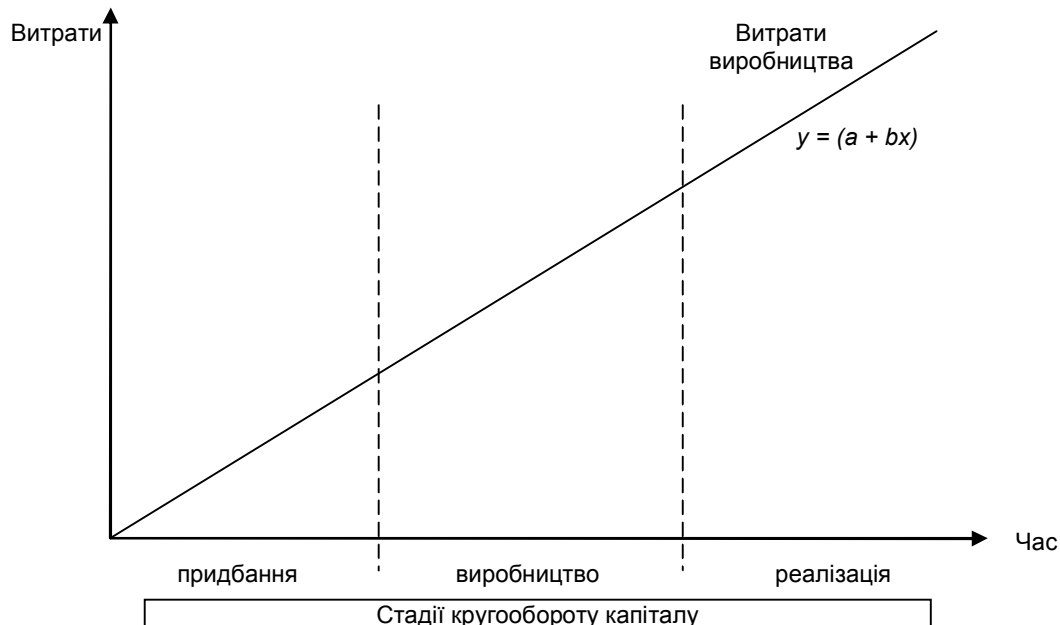
Для потреб управління в бухгалтерському обліку витрати, понесенні на виготовлення продукції розраховуються виходячи з функції витрат.

Стандартна функція витрат виробництва описується формулою:

$$y = a + bx \quad (1.1)$$

де,  $Y$  – загальні витрати;  
 $a$  – загальні постійні витрати;  
 $b$  – змінні витрати на одиницю діяльності;  
 $x$  – значення фактора (чинника) витрат.

Схематично взаємозалежність витрат на виробництво продукції від часу на всіх стадіях кругообороту капіталу представлена на рис. 3.



Примітка:  $y$  – сума витрат виробництва;  
 $a$  – постійні витрати;  
 $b$  – змінні витрати;

**Рис. 3.** Лінія функції витрат (у випадку відсутності незавершеного виробництва)

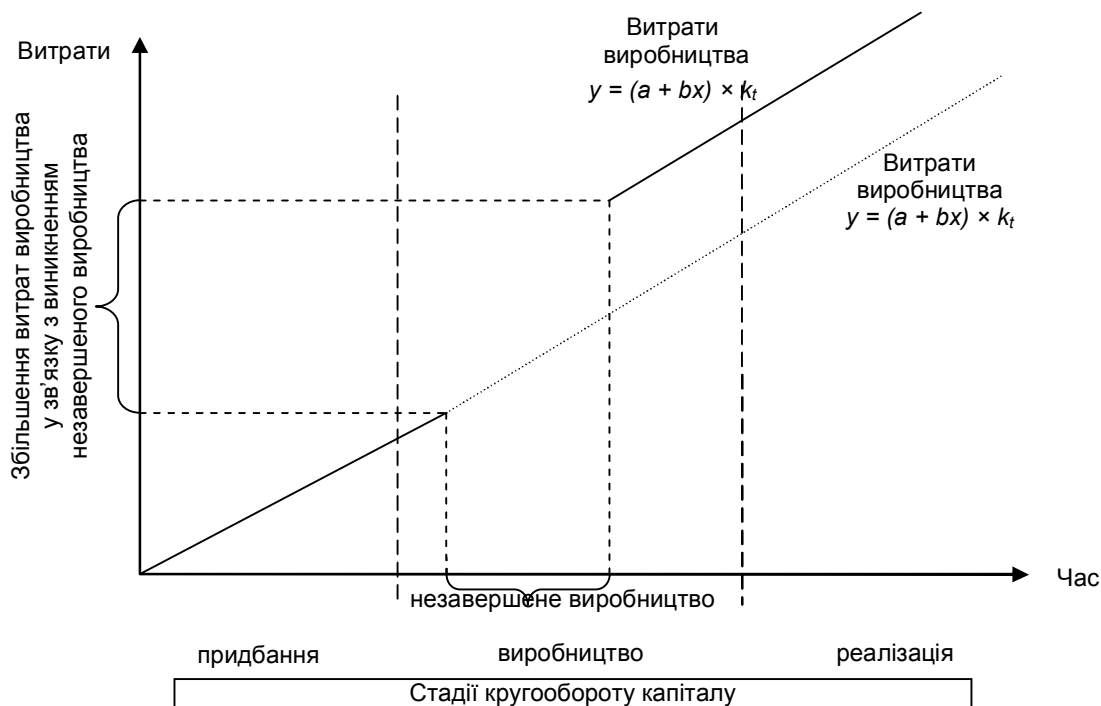
У зв'язку з тим, що незавершене виробництво відсутнє, а, отже, відсутні й розриви у часі на стадії виробництва, тобто вплив на витрати відсутній (доцільно його позначити як коефіцієнт  $k_T$ ) дорівнює одиниці. Тобто функція набуває вигляду стандартної (загальноприйнятої) функції витрат.

Розглядаючи сутність незавершеного виробництва як економічної категорії слід відзначити, що виникнення незавершеного виробництва викликає розрив у часі на стадії виробництва продукції. В такому випадку функція витрат виробництва модифікується наступним чином:

$$y = (a + bx) \times k_T \quad (1.1)$$

де,  $Y$  – загальні витрати;  
 $a$  – загальні постійні витрати;  
 $b$  – змінні витрати на одиницю діяльності;  
 $x$  – значення фактора (чинника) витрат;  
 $k_T$  – коефіцієнт, що відображає вплив незавершеного виробництва на витрати виробництва.

Наявність незавершеного виробництва на підприємстві викликає розрив у часі на стадії виробництва (рис. 4).



Примітка:  
 $y$  – сума витрат виробництва;  
 $a$  – постійні витрати;  
 $b$  – змінні витрати;  
 $x$  – фактор, який впливає на величину витрат;  
 $k_T$  – коефіцієнт, що відображає вплив незавершеного виробництва на витрати виробництва

**Рис. 4.** Лінія функції витрат (за наявності незавершеного виробництва)

Наявність розривів у часі на стадії виробництва переміщує лінію функції витрат вгору, що означає збільшення витрат виробництва, при цьому коефіцієнт  $k_T$  більше одиниці. При цьому лінія функції витрат на стадії придбання та частково на стадії виробництва, до виникнення незавершеного виробництва, описується запропонованою функцією витрат, де  $k_T$  дорівнює одиниці, після усунення незавершеного виробництва (направлення у переробку) функція витрат, частково на стадії виробництва та реалізації, розраховується за аналогічною формулою, з тією відмінністю, що коефіцієнт  $k_T$  більше одиниці.

У зв'язку з наявністю розривів у часі, що незмінно пов'язані з незавершеним виробництвом, оцінка даної облікової категорії має проводитись двічі:

- в момент виникнення незавершеного виробництва;

– в момент спрямування незавершеного виробництва в подальший процес виробництва.

Така методика дозволить достовірно визначити вартість незавершеного виробництва та собівартості готової продукції, сприяє більш точному розмежуванню витрат за періодами та зростанню надійності фінансової звітності, а саме бухгалтерського балансу – в частині оцінки запасів та витрат на звітну дату, звіту про фінансові результати – в частині визначення фінансового результату від реалізації продукції за звітний період.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Для промислових підприємств облік незавершеного виробництва покликаний відображати й контролювати рух матеріальних ресурсів (деталей, вузлів і інших напівфабрикатів) на всіх стадіях технологічного процесу виготовлення продукції; забезпечувати збереження відділів і тим самим запобігати втратам, розкраданням, приховуванню браку, перевитратам матеріалів і напівфабрикатів при їх використанні у виробництві; виявляти недостачі й втрати незавершеного виробництва; забезпечувати якісну базу для оперативного планування і регулювання виробництва, розрахунку ряду показників господарської діяльності підприємства; контролювати комплектність відділів.

Успішне вирішення поставлених завдань можливе тільки при раціональній побудові системи бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, що об'єднує такі питання як нормування незавершеного виробництва, оперативний і бухгалтерський облік руху деталей і напівфабрикатів у виробництві, інвентаризація і оцінка незавершеного виробництва, автоматизація та комп'ютеризація його обліку.

Подвійна природа незавершеного виробництва вимагає визначення особливих характеристик і обґрунтування на їх основі специфіки незавершеного виробництва як категорії бухгалтерського обліку.

Дослідження існуючих підходів до визначення місця незавершеного виробництва в структурі кругообороту капіталу та його економічної природи в цілому дозволило встановити необхідність використання в бухгалтерському обліку розробленої функції витрат виробництва, яка враховує існуючий часовий розрив при виникненні незавершеного виробництва, та дозволяє об'єктивно оцінити вартість самого незавершеного виробництва і в подальшому визначити собівартість готової продукції.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Петренко О.Л.* Моделі управління витратами в системі внутрішньовиробничої логістики підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.11 "Математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці" / О.Л. Петренко. – Донецьк, 2007. – 20 с.