

## Актуальні питання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах

Незавершене виробництво є складовою оборотних активів, і необґрунтоване збільшення його обсягів призводить до вилучення з обігу коштів, недостатність яких відчуває більшість підприємств. Під час організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах постає низка важливих питань, що потребують вирішення. Однією із таких проблем, що стосується безпосередньо незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах, є питання калькулювання та визначення собівартості незавершеного виробництва. Ця проблема обумовлена специфікою процесу та технології виробництва готової продукції і можливістю реалізації активів, що не пройшли всіх стадій технологічної обробки. Ще однією актуальною проблемою бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах є документування. У теорії та на практиці облік незавершеного виробництва традиційно поділяється на оперативний і бухгалтерський, що має бути враховано під час формування облікової політики пивоварного підприємства. У зв'язку з цим актуальним є питання впорядкування інформації про стан незавершеного виробництва, для чого на підприємствах розробляють графіки документообігу, в основу яких покладено відбір документів, призначення відповідальних за їх складання осіб та строків подання документів. Дослідження проблем бухгалтерського обліку незавершеного виробництва пивоварних підприємств дає підстави стверджувати про системний характер таких проблем. Насамперед проблеми обумовлені складністю технологічного процесу виробництва пива та формуванням моделі технологічного процесу з метою її екстраполяції на економічну площину і розроблення моделі бухгалтерського обліку. Вирішення розглянутих проблем криється у формуванні цілісної, комплексної та всеохоплюючої інформаційної системи управління пивоварних підприємств в онлайн-режимі, в межах якої будуть реалізовані запропоновані пропозиції щодо вдосконалення калькулювання та оцінки незавершеного виробництва пивоварних підприємств.

**Ключові слова:** організація обліку; пивоварні підприємства; собівартість продукції; незавершене виробництво; витрати підприємства.

**Актуальність теми.** В ринкових умовах ведення бізнесу для будь-якого підприємства надзвичайно важливою є своєчасна реакція на зміни ринкової кон'юнктури. Усе бізнес-середовище можна поділити на внутрішнє та зовнішнє. Якщо на зовнішнє середовище ведення бізнесу підприємство вплинути практично не може, то внутрішнє середовище підлягає зміні, управлінню та контролю зі сторони менеджменту компанії. Бухгалтерський облік є одним із елементів системи управління підприємством та представляє собою інформаційну підсистему забезпечення діяльності підприємства. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема забезпечує управлінський персонал та керівництво підприємства своєчасною інформацією про складові активів, майна та зобов'язань підприємства. Одним із складних об'єктів для обліку є незавершене виробництво, оскільки воно має двоїсту природу: з одного боку, незавершеному виробництву притаманні ознаки витрат, а з другого – ознаки запасів. Тому надзвичайно важливим завданням в організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва є визначення підходу до його розуміння, з чого випливатиме компонентна структура, як об'єкта бухгалтерського обліку. Незавершене виробництво на підприємстві є своєрідним індикатором ефективності використання оборотних активів підприємства, що знаходяться в процесі безпосереднього виготовлення кінцевої продукції [5]. В умовах вдосконалення господарського механізму ефективність використання оборотних активів набуває принципово нового змісту. Значно підвищується зацікавленість підприємств у прискоренні оборотності засобів, що тотожне зниженню собівартості продукції і веде до підвищення рентабельності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор.** Дослідженням питань бухгалтерського обліку незавершеного виробництва займалися такі вчені, як С.Ф. Голов, Т.П. Карпова, М.Д. Корінко [6], Є.Котлярів [8], Л.Г. Ловінська [9], Л.Є. Логінова, Т.І. Матвеева [10], М.В. Мельник [11], П.І. Савічев, В.В. Сопко, І.В. Супрунова, В.Ф. Палій, С.Ф. Покропивний, Л.Нападковська, Ф.Ф. Чайкін, Л.М. Чернелевський, М.Г. Чумаченко, А.А. Шапченко. Проте особливості галузі пивоваріння зумовлює необхідність більш детального дослідження проблем бухгалтерського обліку незавершеного виробництва саме в цій галузі національної економіки. В той же час багато питань є недослідженими, що пов'язано зі специфікою виробничого процесу пивоварних підприємств. Насамперед це стосується собівартості продукції підприємств цієї галузі.

**Метою статті** є визначення актуальних проблем бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах.

**Викладення основного матеріалу.** Функціонування пивоварних підприємств в умовах ринкових відносин об'єктивно обумовлює необхідність приділення особливої уваги такому об'єкту бухгалтерського обліку, як незавершене виробництво. Незавершене виробництво є складовою оборотних активів, і необґрунтоване збільшення його обсягів призводить до вилучення з обігу коштів, недостатність яких відчуває більшість підприємств. Обсяг незавершеного виробництва в основних гравців ринку виготовлення та реалізації пива в Україні є досить значним і має тенденцію до збільшення.

Під час організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах постає низка важливих питань, що потребують вирішення. Однією із таких проблем, що стосується безпосередньо незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах, є питання калькулювання та визначення собівартості незавершеного виробництва. Ця проблема обумовлена специфікою процесу та технології виробництва готової продукції і можливістю реалізації активів, що не пройшли всіх стадій технологічної обробки [4, 7, 12]. В цьому випадку виникає питання, що реалізується: незавершене виробництво, напівфабрикати чи готова продукція, яка може розцінюватися як супутня?

На розподіл витрат виробництва також впливає спосіб їх групування (рис. 1). Згідно з діючою практикою на пивоварних підприємствах прямі витрати розподіляються після закінчення технологічної обробки сировини та напівфабрикатів і включаються до вартості такого активу. Проте процес пивоваріння характеризується розтягнутістю в часі й може виходити за межі одного звітного періоду.

Бродіння пива відбувається протягом 16 днів (для різних видів пива цей показник може відрізнятись) і може скластися ситуація, що 14 днів припадають на один місяць, а 2 – на інший. Таким чином, уся сума заробітної плати працівників основного виробництва буде зарахована до вартості молодого пива лише у новому місяці, де бродіння тривало 2 дні.

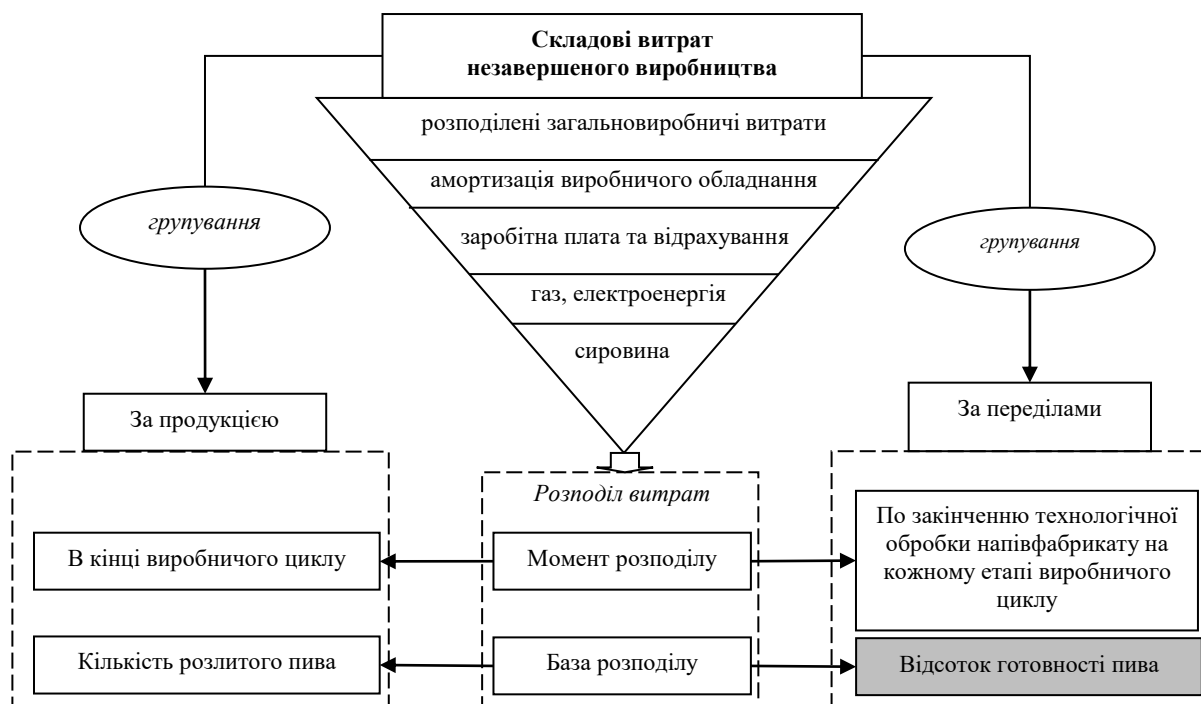


Рис. 1. Вплив способу групування витрат на розподіл витрат незавершеного виробництва

Така ситуація призводить до непропорційності розподілу витрат між звітними періодами, а відповідно і до викривлення інформації про вартість незавершеного виробництва. З метою вирішення цього питання пропонуємо здійснювати розподіл прямих витрат відповідно до відсотка готовності пива (рис. 2), що забезпечить відповідність облікового відображення прямих витрат їх фактичному понесенню.

Сучасні умови господарювання підприємств пивоварної галузі характеризуються високим ступенем конкуренції та насиченістю ринку. Велика кількість конкурентів та різноманітність видів і сортів продукції призводить до необхідності пошуку як зовнішніх, так і внутрішніх резервів підвищення конкурентоспроможності підприємства. Одним із таких внутрішніх резервів є оптимізація витрат незавершеного виробництва.

Однією з актуальних та складних проблем бухгалтерського обліку є оцінка незавершеного виробництва. Особливо актуальна вона для пивоварних підприємств, особливість діяльності яких полягає у складності, безперервності та відносній розтягнутості у часі процесу виробництва продукції. Така складність процесу виробництва та можливість його ще більшого ускладнення в результаті диверсифікації кінцевого продукту призводить до того, що сьогодні не існує жодної узагальненої моделі оцінки незавершеного виробництва для підприємств галузі пивоваріння.

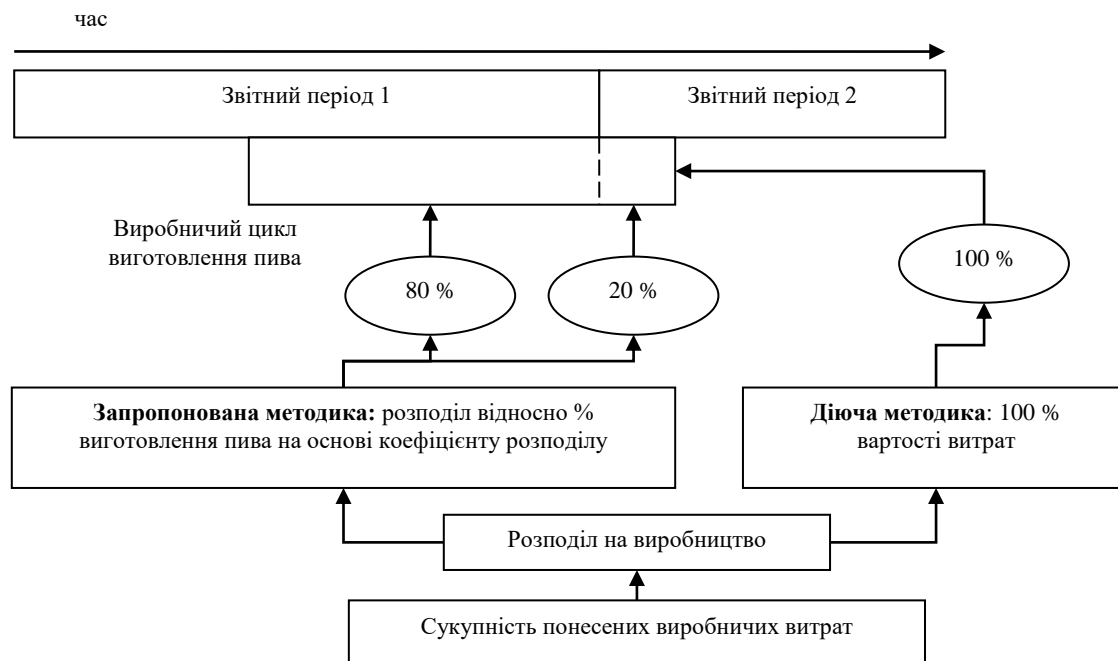


Рис. 2. Розподіл прямих виробничих витрат на основі коефіцієнтного розподілу відносно відсотка виготовлення пива

Кожне підприємство самостійно приймає рішення про порядок оцінки витрат незавершеного виробництва та калькулювання вартості готової продукції, що є одним із елементів управління витратами. Разом з тим без наявності моделі оцінки незавершеного виробництва неможливо здійснювати ефективне управління його витратами, що може вплинути та стабільність діяльності всього підприємства [1]. Різні моделі оцінки витрат незавершеного виробництва будуть по різному впливати на собівартість готової продукції, що підтверджує актуальність цього питання для підприємств пивоварної галузі. Розробка моделі оцінювання витрат незавершеного виробництва пивоварних підприємств має враховувати особливості виробничого процесу, що напряму впливають на вибір методик калькулювання виробничих витрат [2].

Сьогодні існує досить велика кількість способів оцінки незавершеного виробництва. На підприємствах з безперервним технологічним процесом оцінка незавершеного виробництва здійснюється по собівартості сировини і матеріалів, завантажених в апарати. Кількість сировини, матеріалів і напівфабрикатів визначається шляхом проведення замірів та лабораторних аналізів і вказується в перерахунку на вміст у них корисної речовини.

У цехах з коротким циклом технологічного процесу оцінка незавершеного виробництва здійснюється тільки по собівартості вихідної сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що знаходяться в переробці. У деяких галузях промисловості, де залишки незавершеного виробництва порівняно стійкі й невеликі, допускається зарахування до складу незавершеного виробництва тільки основних прямих витрат. Крім первісної вартості незавершене виробництво може бути оцінене на дату балансу за чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Оцінка незавершеного виробництва також може здійснюватися за нормативною виробничою собівартістю. Такий метод застосовується в цехах з багатосерійним і масовим характером виробництва. Для них притаманний нормативний метод обліку витрат на виробництво (калькулювання собівартості), оскільки оцінка виробництва продукції за окремими операціями може бути дуже трудомісткою.

При використанні цього методу передбачається, що одиниця незавершеного виробництва оцінюється з огляду на нормативну собівартість готової продукції в розмірі встановленої підприємством частки. Така частка може становити 100 % (або близько цього) нормативної виробничої собівартості.

Можлива й така схема: якщо обробку сировини в цьому цеху розпочато, але не завершено, то вважається, що вартість незавершеного виробництва становить 50 % загальної розцінки всіх операцій цеху плюс 100 % вартості обробки попередніх цехів. У такому випадку встановлюється певний відсоток готовності незавершеного виробництва від суми нормативної виробничої собівартості цілої одиниці готової продукції. Під час множення такого показника на фізичну кількість залишку незавершеного виробництва отримують вартісну оцінку незавершеного виробництва.

Оцінка незавершеного виробництва відповідно до суми незакінчених замовлень передбачає, що підприємство займається індивідуальним або дрібносерійним виробництвом, а залишки незавершеного виробництва оцінюються за сумою фактичних витрат по кожному незакінченому замовленню.

Незавершене виробництво оцінюється в розрізі статей, передбачених для калькулювання собівартості готової продукції. Зазвичай на такі замовлення відкривають аналітичну картку обліку витрат. У цій картці витрати накопичуються по мірі їх здійснення, аж до моменту закриття замовлення у зв'язку з його повним виконанням.

Зазначимо, що в цьому випадку витрата сировини і матеріалів (прямі матеріали) протягом місяця може списуватися за обліковими цінами (нормативами). Наприкінці місяця проводиться перерахунок таких витрат з огляду на фактичні ціни на використані запаси. При цьому враховується прийнятий на підприємстві метод оцінки вибуття запасів (ФІФО, середньозважений тощо).

Дані про оплату праці працівників (якщо передбачена не відрядна система оплати, а оплата за місячною тарифною ставкою), інші витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням замовлень, і загальновиробничі витрати розподіляються між замовленнями пропорційно обраній базі розподілу. Зазвичай за таку базу приймається вартість прямих матеріалів, переданих у виробництво в цьому місяці.

Враховуючи запропонований коефіцієнтний розподіл витрат на виробництво пива, пропонуємо визначати собівартість незавершеного виробництва пивоварних підприємств через коефіцієнт готовності пива. Собівартість незавершеного виробництва в явному вигляді може бути розрахована шляхом множення собівартості готової продукції на коефіцієнт готовності продукції:

$$C_i^{H3B} = C_i^6 \cdot K_i^{zom}, \quad (1)$$

де:  $C_i^6$  – виробнича собівартість продукції на  $i$ -му переділі, грн;

$K_i^{zom}$  – коефіцієнт готовності продукції.

Попри простоту розрахунку, визначити рівень готовності продукції на пивоварному підприємстві є досить непростим завданням, бо на кожному етапі виробничого циклу відбуваються процеси, які контролюються за різними якісними та кількісними характеристиками. Звісно, що завжди можливо визначити рівень готовності з урахуванням тривалості виробничого циклу та коефіцієнтів наростання витрат. Викладене вище свідчить, що вибір методу оцінки незавершеного виробництва є досить серйозним завданням. Його вирішення багато в чому залежить від галузевої приналежності підприємства і має прийматися із врахуванням таких факторів:

- реальної можливості застосовувати той чи інший метод на практиці;
- необхідності скорочення трудомістких облікових процедур при допустимому рівні достовірності проведеної оцінки;
- наявності й можливостей автоматизованої системи ведення обліку;
- підвищення прозорості обліку, уніфікації облікових процедур і наступності (послідовності) облікової політики.

Під час вибору методу оцінки витрат незавершеного виробництва необхідно враховувати жорстко регламентовані обмеження та умови застосування кожного з методів:

1. Отримання найбільш повної і точної інформації про фактичні витрати як на готову продукцію, так і на залишки незавершеного виробництва;
2. Встановлення приналежності виявлених або шляхом інвентаризації, або за даними балансів руху напівфабрикатів натуральних обсягів незавершеного виробництва до певних видів продукції;
3. Визначення ступеня готовності фактичної наявності окремого замовлення, випуску продукції за відсутності даних оперативного обліку в між інвентаризаційний період;
4. Розрахунок коефіцієнта зростання витрат відповідно до ступеня готовності та місця зберігання заділів незавершеного виробництва.

Важливо при використанні того чи іншого варіанта оцінки витрат незавершеного виробництва забезпечити повний контроль за дотриманням технологічних потоків виробництва, які передбачені й збалансовані виробничою програмою та бюджетом витрат на виробництво.

Ще однією актуальною проблемою бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах є документування. У теорії та на практиці облік незавершеного виробництва

традиційно поділяється на оперативний і бухгалтерський, що має бути враховано під час формування облікової політики пивоварного підприємства. У зв'язку з цим актуальним є питання впорядкування інформації про стан незавершеного виробництва, для чого на підприємствах розробляють графіки документообігу, в основу яких покладено відбір документів, призначення відповідальних за їх складання осіб та строків подання документів.

Оперативний облік ведеться в цехах у натуральному вираженні на підставі первинних документів з обліку виробництва і внутрішнього руху напівфабрикатів (власних або придбаних) [3]. Насамперед на організацію оперативного обліку незавершеного виробництва впливає структура управління виробництвом: виокремлюють підприємства з цеховою та безцеховою структурами управління. На підприємствах, що характеризуються безцеховою структурою, облік руху незавершеного виробництва організовується лише як облік руху між окремими операціями технологічного процесу. Підприємствам з цеховою структурою управління притаманні як внутрішньоцехова, так і міжцехова системи обліку руху незавершеного виробництва.

Впливає на організацію обліку незавершеного виробництва також організація складського господарства на підприємствах, які відповідно до цієї ознаки поділяються на дві групи. Організація складського господарства на підприємствах першої групи передбачає лише наявність складів сировини і матеріалів та готової продукції, а підприємства другої групи забезпечені, крім цього, складами чи коморами кожного структурного підрозділу, що дає більшу достовірність облікових даних про залишки незавершеного виробництва та рівень їх оброблення за кожним цехом, а відповідно й усім підприємством.

В сучасних умовах ведення бізнесу оптимізація витрат, зокрема і незавершеного виробництва, є ключовим моментом управління підприємством та забезпеченням його успішного функціонування у майбутньому. Враховуючи потреби управління витратами незавершеного виробництва пропонуємо удосконалити на підприємствах галузі пивоваріння систему документального забезпечення управління витратами незавершеного виробництва. Для цього можуть бути використані нові форми робочих документів, що накопичуватимуть потрібну інформацію. Проте бажаним шляхом вирішення проблем інформаційного забезпечення є впровадження інформаційних систем управління ресурсами підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Дослідження проблем бухгалтерського обліку незавершеного виробництва пивоварних підприємств дає підстави стверджувати про системний характер таких проблем. В першу чергу проблеми обумовлені складністю технологічного процесу виробництва пива та формуванням моделі технологічного процесу з метою її екстраполяції на економічну площину і розроблення моделі бухгалтерського обліку. Вирішення розглянутих проблем криється у формуванні цілісної, комплексної та всеохоплюючої інформаційної системи управління пивоварних підприємств в онлайн-режимі, в межах якої будуть реалізовані запропоновані пропозиції щодо вдосконалення калькулювання та оцінки незавершеного виробництва пивоварних підприємств.

Системи управління ресурсами підприємства класу ERP, ERP за схемою SaaS дають змогу реалізувати поставлені завдання щодо організації ефективної системи бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Проте такі інформаційні системи є дорогими та потребують комплексної перебудови архітектури формування інформації про діяльність підприємства. Водночас інвестиції в розробку та впровадження таких систем є виправданими, оскільки дозволяють повністю контролювати ресурси і повний виробничий цикл підприємства, починаючи з етапу вибору й замовлення сировини, закінчуючи відвантаженням готової продукції замовнику та поверненням тари.

#### Список використаної літератури:

1. Барышников А. Запуск-выпуск / А.Барышников // Управленческий учет и бюджетирование. – 2011. – № 44. – С. 18–24.
2. Бойчук А.А. Облік та аналіз витрат на виробництво (на прикладі підприємств пивоварної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. : спец. 08.06.04 / А.А. Бойчук. – Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2004. – 21 с.
3. Бухгалтерский словарь. – 2-е изд., доп. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 208 с.
4. Гадзевич О.І. Деякі аспекти оперативно-технічного обліку і контролю незавершеного виробництва / О.І. Гадзевич, І.Б. Садовська, А.О. Чулков // Вісник Київського національного університету ім. Т.Шевченка. Серія : Економіка. – К. : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2001. – Вип. 53. – 78 с.
5. Корецький М.Х. Управлінський облік : навч. посібник / М.Х. Корецький, Н.В. Даціо, Л.В. Пельтек. – К. : Центр учбової літ-ри, 2007. – 296 с.
6. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : монографія / М.Д. Корінько. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – 429 с.
7. Косминко М.В. Деякі аспекти організації системного (фінансового, управлінського, податкового) обліку незавершеного виробництва : зб. наук. праць / М.В. Косминко. – Чернівці, 2008. – Вип. 4. – С. 242–252.

8. Котлярів Є. Незавершене виробництво: особливості оцінки та обліку / Є.Котлярів, В.Корнілова // Бухгалтерія. – 2008. – № 48 (827). – С. 53–59.
9. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в умовах господарювання в Україні / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.
10. Матвеева Т.И. Учет незавершенного производства / Т.И. Матвеева. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 104 с.
11. Мельник М.В. Ревизия и контроль : учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; под ред. проф. М.В. Мельник. – М. : КНОРУС, 2007. – 640 с.
12. Міщенко В. Раз дощечка, два дощечка – бюджет лесенка... або облік і інвентаризація незавершенного виробництва / В.Міщенко // Консультант бухгалтера. – 2007. – № 28 (412).

**References:**

1. Baryshnikov, A. (2011), «Zapusk-vypusk», *Upravlencheskii uchet i byudzhetrovanie*, No. 44, pp. 18–24.
2. Wojchuk, A.A. (2004), «Oblik ta analiz vytrat na vyrobnytvo (na pryklady pidpryemstv pyvovarnoi' promyslovosti Ukrainy)», Abstract of Ph.D. dissertation, spec. 08.06.04, Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy, K., 21 p.
3. Bukhgalterskii slovar' (1996), 2nd ed., dop., *Finansy i statistika*, M., 208 p.
4. Gadzevych, O.I., Sadovs'ka, I.B. and Chulkov, A.O. (2001), «Dejaki aspekty operatyvno-tehnichnogo obliku i kontrolju nezavershenogo vyrobnytvo», *Visnyk Kyi'vs'kogo nacional'nogo universytetu im. T.Shevchenka*, Serija *Ekonomika*, Vydavnycho-poligrafichnyj centr «Kyiv's'kyj universytet», K., Issue 53, 78 p.
5. Korec'kyj, M.H., Dacio, N.V. and Pel'tek, L.V. (2007), *Upravlins'kyj oblik*, navch. posibnyk, Centr uchbovoi' lit-ry, K., 296 p.
6. Korin'ko, M.D. (2007), *Kontrol' ta analiz dijal'nosti sub'ektiv gospodarjuvannja v umovah i'i' dyversyfikacii: teorija, metodologija, dyversyfikacija*, monografija, DP «Inform.-analit. agentstvo», K., 429 p.
7. Kosmyenko, M.V. (2008), *Dejaki aspekty organizacii' systemnogo (finansovogo, upravlins'kogo, podatkovogo) obliku nezavershenogo vyrobnytva*, zb. nauk. prac', Chernivci, Issue 4, pp. 242–252.
8. Kotljarij, Je. and Kornilova, V. (2008), «Nezavershene vyrobnytvo: osoblyvosti ocinky ta obliku», *Buhgalterija*, No. 48 (827), pp. 53–59.
9. Lovins'ka, L.G. and Stefanjuk, I.B. (2006), *Organizacija buhgalters'kogo obliku ta finansovogo kontrolju v umovah gospodarjuvannja v Ukraini*, NDFI, K., 240 p.
10. Matveeva, T.I. (1983), *Uchet nezavershennogo proizvodstva*, *Finansy i statistika*, M., 104 p.
11. Mel'nik, M.V., Panteleev, A.S. and Zvezdin, A.L. (2007), *Reviziya i kontrol'*, uchebnik, in prof. Mel'nik, M.V. (ed.), KNORUS, M., 640 p.
12. Mishhenko, V. (2007), «Raz doshchechka, dva doshchechka – budet lesenka... або облік і інвентаризація незавершенного виробництва», *Konsul'tant buhgaltera*, No. 28 (412).

**Гордієнко** Лариса Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

<https://orcid.org/0000-0001-5338-4720>.

Наукові інтереси:

- проблеми управлінського обліку;
- бухгалтерський облік на пивоварних підприємствах.

Стаття надійшла до редакції 21.04.2021.