

It has been established that own taxes and fees should become an additional source of revenue of rural budgets, evolving from the system of local taxation. The peculiarity of their implementation is connected with the expansion of the right of the tax initiative, in which the authorities in the countryside will be able to independently introduce taxes and fees, to determine their elements of taxation, taking into account natural and climatic, geographical, social and demographic, economic and other factors.

**local budget revenues, tax revenues, local tax system, own taxes and fees**

*Одержано (Received) 27.05.2019*

*Прорецензовано (Reviewed) 30.05.2019*

*Прийнято до друку (Approved) 04.06.2019*

УДК 657.47:658.5

JEL Classification: M41

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2019.2\(35\).131-143](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2019.2(35).131-143)

**І.В. Смірнова**, доц., канд. екон. наук

**Н.В. Смірнова**, доц., канд. екон. наук

*Центральнoукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна*

## Незавершене виробництво як об'єкт управлінського обліку

Стаття присвячена з'ясуванню особливостей організації та ведення управлінського обліку залишків незавершеного виробництва на промислових підприємствах. Окреслено коло завдань управлінського обліку виробничої діяльності, взагалі, та залишків незавершеного виробництва, зокрема. Надано характеристику структури залишків незавершеного виробництва промислового підприємства. Проведено порівняльний аналіз способів оперативного обліку руху незавершеного виробництва. Визначено напрямки контролю за ходом виробництва в межах управлінського обліку. Запропоновані заходи по забезпеченню комплектності незавершеного виробництва промислових підприємств. Розроблені методичні підходи до визначення собівартості готової продукції та незавершеного виробництва з метою ціноутворення

**незавершене виробництво, управлінський облік, оперативний облік, комплектність залишків незавершеного виробництва, ритмічність виробництва, оцінка незавершеного виробництва, собівартість незавершеного виробництва, ціноутворення**

**И.В. Смирнова**, канд. экон. наук

**Н.В. Смирнова**, доц., канд. экон. наук

*Центральнoукраїнський національний технічний університет, г. Кропивницький, Україна*

## Незавершенное производство как объект управленческого учета

Статья посвящена выяснению особенностей организации и ведения управленческого учета остатков незавершенного производства на промышленных предприятиях. Очерчен круг задач управленческого учета производственной деятельности, вообще, и остатков незавершенного производства, в частности. Охарактеризована структура остатков незавершенного производства промышленного предприятия. Осуществлен сравнительный анализ способов оперативного учета движения незавершенного производства. Определены направления контроля за ходом производства в рамках управленческого учета. Предложенные меры по обеспечению комплектности незавершенного производства промышленных предприятий. Разработаны методические подходы к определению себестоимости готовой продукции и незавершенного производства с целью ценообразования

**незавершенное производство, управленческий учет, оперативный учет, комплектность остатков незавершенного производства, ритмичность производства, оценка незавершенного производства, себестоимость незавершенного производства, ценообразование**

**Постановка проблеми.** Підприємства для оптимізації фінансових результатів мають виважено підходити до формування структури продукції, що виготовляється, та визначати доцільні обсяги виробництва. Керівництву для прийняття рішень про доцільність виготовлення будь-якої продукції та про обсяги її виробництва необхідно

бути інформованим про ситуацію, яка склалась на ринку щодо конкретного виду продукції, а також про витрати, які будуть понесені при її виробництві та реалізації. При цьому інформація повинна бути оперативною та достовірною. Така інформація формується в межах управлінського обліку.

Практично на кожному сучасному виробництві для забезпечення безперервного виробництва і недопущення простоїв є залишки незавершеного виробництва (далі – НЗВ). Відповідно проблема правильного ведення обліку незавершеного виробництва і управління ним стає все більш актуальною як для бухгалтера, що обліковує витрати на виробництво, так і для управлінського апарату. Оскільки дані про витрати в незавершеному виробництві формуються саме в системі управлінського обліку, то питання організації та ведення управлінського обліку незавершеного виробництва є сьогодні, безумовно, дуже важливими.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Незавершене виробництво є традиційним об'єктом дослідження як вітчизняних, так і закордонних фахівців. Так, ще за часів СРСР окремі аспекти обліку, оцінки, інвентаризації та нормування незавершеного виробництва розкривалися в працях Карпова Л.Д. [10], Крепіша П.В. [12], Матвеевої Т.І. [18], Радієвського М.В. [22], Савічева П.І. [23], Чайкіна Ф.Ф. [31] та ін. Безпосередньо в Україні за часів незалежності було захищено ряд кандидатських дисертацій за темою дослідження [4; 25; 1; 14; 8].

Окремі аспекти обліку незавершеного виробництва досліджували наступні вітчизняні та зарубіжні автори: Гордієнко Л.П. [7], Друрі К. [9], Кондрич В.І. [11], Кушніренко Д.І. [15], Миронова Ю.Ю. [19], Озеран В. [21], Супрунова І.В. [28] та ін. Так, у праці К. Друрі увага приділяється, зокрема, питанням оцінки НЗВ при позамовному калькулюванні, визначенню його розмірів методами середньозваженої та ФІФО в рамках системи попроцесної калькуляції витрат на виробництво. Мироновою Ю.Ю. досліджено сутність, порядок формування та відображення в обліку кількості і вартості незавершеного виробництва на підприємстві; способи оцінки залишків незавершеного виробництва та встановлено особливості їх застосування на підприємстві залежно від обраного методу обліку витрат. У статті Супрунової І.В. та Боярського Ю.І. розглянуто питання оцінки та відображення в бухгалтерському обліку незавершеного виробництва. Кондрич В.І. з'ясовано особливості системи регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Гордієнко Л.П. доведено вплив традиційних методів обліку (абсорбшин-костинг, стандарт-кост, директ-костинг) на конкурентоспроможність продукції. Кушніренко Д.І. справедливо стверджує, що незавершене виробництво має різні аспекти, які необхідно враховувати при дослідженні його сутності.

Проблеми оцінки незавершеного виробництва досліджувались у працях таких вчених, як: Боярський Ю.І. [2], Лень В.С. [16], Слюсарчук Л. [24] та ін. Зокрема, Боярським Ю.І. розроблено підхід до організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, що дозволяє побудувати єдину інформаційну базу облікової інформації щодо незавершеного виробництва за різними рівнями деталізації, орієнтовану на різних користувачів, для підвищення ефективності управління виробничими процесами підприємства. Лень В.С. розкриває порядок розподілу незавершеного виробництва на його залишків на кінець періоду та на готову продукцію за методами ФІФО та середньозваженої собівартості. Слюсарчук Л. розглядає застосування щодо незавершеного виробництва запропонованих П(С)БО 9 «Запаси» методів оцінки запасів при вибутті.

Окремі публікації присвячено з'ясуванню галузевих особливостей обліку та оцінки залишків незавершеного виробництва, зокрема: Вигівська І.М. [3] розкриває проблемні питання бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва

пивоварних підприємств; Тимошенко Ю.М. [29] аналізує особливості оцінки вартості незавершеного виробництва на малих підприємствах обробної промисловості; Сук П. Л. [26] досліджує облік незавершеного виробництва в рослинництві; Гавриленко В.А., Черникова Є.Г. [5] пропонують напрямки удосконалення обліку незавершеного виробництва в умовах коксохімічних підприємств; Томілова Н.О. [30] досліджує проблеми визначення оцінки залишків незавершеного виробництва в кормо виробництві; Лінник М.В. [17] розробляє питання удосконалення методик обліку і оцінки незавершеного виробництва на підприємствах швейної промисловості.

Незначна кількість публікацій присвячена дослідженню облікової політики в частині незавершеного виробництва [20; 27].

Однак, незважаючи на численні напрацювання фахівців поза межами їх досліджень все ще залишаються питання управлінського обліку незавершеного виробництва.

**Постановка завдання.** Мета написання статті полягає в дослідженні особливостей організації та ведення управлінського обліку залишків незавершеного виробництва з метою визначення принципів формування ефективної системи його обліку на промислових підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** У міжнародній практиці та у відповідності до чинного законодавства України методика ведення управлінського обліку не регламентується на державному рівні, тому кожне підприємство самостійно визначає доцільність його впровадження, а також організацію: обґрунтування методичних підходів та прийомів.

Визначальною складовою управлінського обліку є облік саме виробничої діяльності. Перелік завдань, що вирішуються в системі управлінського обліку виробничої діяльності, достатньо значний. Він не обмежується лише обліком витрат у вартісному виразі, а включає також:

- відображення виробничих процесів у кількісному виразі;
- вибір в якості об'єктів обліку господарських процесів та витрат, що з ними пов'язані;
- системне використання елементів методу при відображенні процесу виробництва;
- класифікацію витрат у відповідності до мети, з якою здійснюється їх групування;
- формування внутрішньої звітності по рівнях управління виробничими процесами.

Управлінський облік витрат у незавершеному виробництві, на думку Герасімової Л., пов'язаний з вирішенням таких завдань як: збереження матеріальних цінностей у виробництві; запобігання втрат і псування деталей і напівфабрикатів; своєчасність включення витрат виробництва в собівартість продукції. Для вирішення цих завдань необхідно здійснювати контроль кількості незавершеного виробництва і виробляти вартісну оцінку витрат на нього [6, с. 373].

Однак, на нашу думку, перелічені завдання мають відношення до загальної системи бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Так, облік незавершеного виробництва на кожному підприємстві має вирішувати такі завдання:

- надавати постійну та достовірну інформацію про стан (обсяги та ступінь обробки) залишків незавершеного виробництва в натуральному виразі та їх вартісну оцінку;
- забезпечувати формування комплектних залишків незавершеного виробництва;
- визначати фактичні розміри браку та нестач.

При цьому використовується методика обліку незавершеного виробництва може вважатись ефективною, якщо вона не лише дозволяє вирішувати зазначені завдання, а також здійснювати це у відповідності до принципів оперативності, аналітичності та економічності. Вимога до дотримання принципу оперативності пов'язана з тим, що лише оперативна інформація дозволяє впливати на порядок формування залишків незавершеного виробництва. Принцип аналітичності вимагає формування інформації про залишки незавершеного виробництва в розрізі структурних підрозділів та видів продукції, що виготовляється на підприємстві, оскільки в іншому випадку таку інформацію неможливо використовувати для аналізу та прийняття рішень. Економічність формування даних полягає в тому, що завдання, які стоять перед обліком незавершеного виробництва в різних підсистемах обліку, мають бути згруповані в єдиній для всього підприємства методиці. В системі ж управлінського обліку залишків незавершеного виробництва мають вирішуватись такі завдання:

- забезпечення ритмічності виробничого процесу та комплектності незавершеного виробництва;
- формування вартісної оцінки залишків незавершеного виробництва для потреб ціноутворення.

Управлінський облік, по-перше, надає керівництву інформацію необхідну для прийняття управлінських рішень. Інформація про стан незавершеного виробництва та його відхилення від нормального (оптимального) рівня є необхідною при здійсненні контролю за ритмічністю випуску продукції та комплектністю виробництва і може свідчити про відхилення в роботі певних структурних підрозділів підприємства. По-друге, управлінський облік повинен забезпечувати ефективне використання ресурсів, а отже, слідкувати за комплектністю залишків незавершеного виробництва та його розмірами.

Розмір НЗВ на підприємстві визначається в залежності від його структури. В загальному вигляді до незавершеного виробництва відносять:

1. Продукцію, що не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом виробництва.

2. Вироби, хоча й закінчені виготовленням, але які не пройшли випробувань і технічного приймання або повністю неуккомплектовані. Сюди відносять:

- залишки сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів, які знаходяться в апаратах у процесі переробки;
- залишки продукції в обробних цехах, що не пройшли всіх стадій обробки;
- продукцію, обробка якої закінчена, але яка не пройшла випробувань і не прийнята відділом технічного контролю;
- неуккомплектовану, неупаковану та незакупорену продукцію, якщо згідно з технічними умовами її вважають готовою і вона підлягає передачі на склад в укомплектованому, упакованому та закупореному вигляді;
- продукцію, прийняту відділом технічного контролю, але не передану на склад або замовнику до 24 години останнього дня звітного місяця;
- у виробництвах, де працюють у три зміни, — продукцію, прийняту відділом технічного контролю, але не здану на склад до 8 годин першого числа наступного за звітним місяця.

При цьому, до складу незавершеного виробництва не включають:

- матеріали, отримані структурними підрозділами (цехами, ділянками), але не розпочаті обробкою (розкромом);
- придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, які не пройшли першої операції їх збирання у вузли;

- агрегати та вироби (незалежно від того, знаходяться вони біля робочого місця чи в коморі);
- остаточно забраковані деталі, вузли, напівфабрикати та вироби.

Контроль кількості незавершеного виробництва в господарюючого суб'єкта дозволяє здійснювати ведення оперативного обліку. Організація оперативного обліку руху незавершеного виробництва на підприємстві визначається багатьма чинниками. На неї впливають: структура управління підприємства; тип, організація та технологія виробництва; номенклатура випуску; організація складського господарства; порядок контролю якості тощо.

На практиці використовують два способи оперативного обліку руху деталей та напівфабрикатів (НЗВ) у виробництві: подетальний та подетально-поопераційний, порівняльна характеристика яких представлена у табл. 1.

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика способів оперативного обліку руху НЗВ

Критерії порівняння	Спосіб оперативного обліку руху НЗВ		
	подетально-поопераційний		подетальний
Тип виробництва	одиничне виробництво	серійне виробництво	поточно-масове виробництво
Характер виробів, що виготовляються	вироби унікальні за конструкцією; тривалий термін виготовлення; матеріаломісткі й трудомісткі в обробці і збиранні	стандартні або нормалізовані вироби	вироби однорідні за конструкцією, технологічним типом; характеризуються незначними витратами часу на виготовлення
Собівартість одиниці виробу	висока	середня	низька
Документальне оформлення	маршрутні листи		місячні відомості, комплектовочні карти й інші накопичувальні документи, звіт про рух деталей у виробництві
Інформація, що відображується	відображається ступінь готовності окремих деталей, вузлів в межах кожного виробничого підрозділу (дільниці, цеху)		у звіті про рух деталей у виробництві відображаються дані про їх запуск у виробництво, надходження з інших цехів, здачі на склад і в інші цехи, про брак деталей в ході виробничого процесу і залишках їх на початок і кінець місяця
Приклади сфер застосування	тяжке машинобудування, хімічна промисловість	верстатобудування виробництво прокату, чорних металів	харчова, текстильна промисловість

Джерело: складено авторами на основі [13].

Необхідно відмітити, що подетально-поопераційний спосіб оперативного обліку руху незавершеного виробництва забезпечує більш точні дані про вартісну оцінку його залишків.

При цьому, контроль за ходом виробництва здійснюється в межах управлінського обліку по таких напрямках, як контроль виконання номенклатурного випуску продукції, контроль комплектності виробів, контроль міжцехових заділів незавершеного виробництва, контроль підготовки та забезпечення виробництва тощо. Важливість формування комплектних залишків незавершеного виробництва і готової продукції очевидна, оскільки при її порушенні:

- необґрунтовано збільшуються витрати виробництва, оскільки матеріали відпускаються у виробництво, нараховується заробітна плата по виконаних операціях обробки, проте, це не призводить до отримання прибутку;

- відволікаються з обороту кошти, оскільки при надлишковому виготовленні окремих деталей, вузлів, напівфабрикатів у них акумулюються кошти, які призначені для придбання та виготовлення інших комплектуючих частин готової продукції. Відповідно, кількість одних деталей є надлишковою, а інших – недостатньо, тому їх необхідно виготовляти чи закуповувати на додаткові кошти;

- збільшується період обертання коштів, оскільки на виготовлення комплектної готової продукції витрачається більше часу, збільшуються обсяги незавершеного виробництва;

- порушується ритмічність випуску продукції.

З нашого погляду, для підвищення оперативності аналізу стану незавершеного виробництва необхідно наприкінці кожного місяця не лише порівнювати фактичні розміри незавершеного виробництва з їх нормативним рівнем у вартісному виразі, а також розраховувати коефіцієнт комплектності, який визначається множенням співвідношень кількості комплектних одиниць незавершеного виробництва до загальної кількості незавершеного виробництва кожного виду продукції, що виготовляється. У тому разі, коли значення цього показника знаходяться в межах від 0,9 до 1, можна вважати, що незавершене виробництво є комплектним. Але якщо значення показника є меншим ніж 0,9, то необхідно здійснювати додатковий аналіз структури незавершеного виробництва.

На нашу думку, проблему забезпечення комплектності незавершеного виробництва промислових підприємств можна вирішити таким чином:

По-перше, ввести до переліку службових обов'язків начальника виробничого відділу, начальників цехів, начальників виробничо-диспетчерського відділу цехів, завідувачів складів та майстрів контроль за комплектністю незавершеного виробництва. При цьому, якщо протягом місяця формується комплектне незавершене виробництво та продукція випускається ритмічно, встановити зазначеним категоріям працівників розмір преміальної винагороди, а за не дотримання комплектності – розробити систему депреміювання.

По-друге, запровадити систему документообігу по контролю за комплектністю, яка має, на нашу думку, включати:

- доведення виробничого завдання до всіх рівнів виконавців як у загальному обсязі, так і добового темпу;

- надання інформації про виконання виробничого завдання.

По-третє, організувати контроль за відпуском із складів та внутрішнім переміщенням матеріалів та незавершеного виробництва, використовуючи для цього такі заходи:

1. Матеріали та незавершене виробництво (вузли, деталі, напівфабрикати власного виробництва) відпускати із складів, комор та інших місць зберігання лише у

межах ліміту, що розраховується як добуток кількості одиниць кожного виду продукції згідно виробничого завдання та кількості (обсягу) незавершеного виробництва певного виду, що необхідна для виробництва та складання цієї одиниці продукції. Розрахунок ліміту має здійснюватись комірником по кожному найменуванню матеріалу чи незавершеного виробництва, що знаходиться у нього на відповідальному зберіганні.

2. Оформляти будь-яке переміщення незавершеного виробництва документально за умов контролю ліміту витрачання. При перевищенні ліміту дозвіл на додатковий відпуск оформлюється спеціальним документом, який обов'язково підписує начальник виробничого відділу.

Дотримання всіх наведених умов дозволить, з нашого погляду, забезпечити формування комплектних залишків незавершеного виробництва, а отже і ритмічний випуск готової продукції.

Як відомо, одне з найважливіших управлінських рішень – визначення реалізаційної ціни на продукцію підприємства. Так як сьогодні підприємства самостійно визначають рівень реалізаційних цін на свою продукцію, то, перш за все, вони повинні визначитись з політикою ціноутворення, мета якої полягає у визначенні реалізаційної ціни на продукцію, що дозволить отримати максимальний прибуток. При цьому підприємства повинні не просто встановити ціну на продукцію, вони повинно створити власну систему ціноутворення. З цією метою, має бути розроблена цінова політика, яка як правило, включає вибір мети ціноутворення, аналіз чинників, що впливають на рівень ціни, вибір методу ціноутворення та прийняття рішення про рівень цін.

За мету ціноутворення може бути поставлено збереження стабільного положення на ринку, максимізація прибутку і підвищення рівня рентабельності, максимізація збуту продукції, завоювання лідерства. Серед зазначених цілей найбільш характерною є збільшення збуту продукції. У таких умовах підприємства виходять з того, що збільшення обсягів збуту призведе до зменшення витрат на одиницю продукції і, відповідно, до збільшення прибутку (зменшення збитків). Тому реалізаційні ціни встановлюються на мінімально припустимому рівні. Проте, такий варіант дій є доцільним лише в умовах цінової еластичності, яка визначає реакцію покупців на зміну цін, що впливає на кількість продукції, яку вони можуть придбати.

Стосовно аналізу чинників, що впливають на рівень цін, то такий аналіз повинен здійснюватись постійно та інформувати керівництво про дії конкурентів, стан ринку, витрати виробництва, зміни в законодавстві тощо. При цьому завдання управлінського обліку полягає у зборі інформації та формуванні даних про поточні витрати виробництва: про собівартість готової продукції і незавершеного виробництва.

Сьогодні інформація про собівартість готової продукції та незавершеного виробництва, що формується в межах фінансового обліку, не забезпечує потреб управління. У системі управлінського обліку необхідною є інформація про собівартість готової продукції та незавершеного виробництва, що розрахована за змінними виробничими витратами, та про повну його собівартість. Собівартість, що визначається у системі фінансового обліку не співпадає з цими оцінками.

Для прийняття ефективних управлінських рішень в межах управлінського обліку, на нашу думку, повинна бути сформована така інформація:

1. Інформація про повну собівартість реалізованої продукції, яка використовується для порівняння з ціною, що склалась на ринку на відповідну продукцію.

При цьому, якщо маркетингові дослідження ринків збуту стосовно продукції, яка вже виготовляється на підприємстві, показують, що повна собівартість продукції перевищує можливу ціну реалізації, то тривале виробництво такої продукції є не

доцільним. Якщо повна собівартість дорівнює реалізаційній ціні, то протягом певного періоду виробництво і реалізація такої продукції можуть бути продовжені, оскільки покривається частка постійних витрат. Проте, в цей же час доцільно запроваджувати виробництво більш рентабельної продукції або розробляти заходи щодо зменшення собівартості для чого детально аналізувати поточні витрати, а отже і рівень незавершеного виробництва. Якщо ціна реалізації перевищує повну собівартість продукції, то доцільно прийняти рішення про збільшення обсягів виробництва, а при низьких обсягах продаж – про зменшення ціни реалізації.

2. Інформація про собівартість готової продукції, що розраховується за змінними (прямими) витратами, яка використовується для визначення рентабельності окремих видів продукції та формування оптимальної виробничої програми. При цьому по видах продукції, що мають велику рентабельність, доцільно нарощувати виробництво, якщо є вільні ринки збуту, або зменшувати реалізаційні ринки, якщо можливості збільшити обсяги реалізації не існує.

3. Інформація про повну собівартість незавершеного виробництва, яка використовується для прогнозування собівартості реалізованої продукції та визначення можливих ринків збуту і цінової політики, а також дозволяє відстежувати тенденції зростання витрат та впливати на їх обсяг впродовж всього періоду процесу виробництва.

Для отримання такої інформації на підприємстві, з нашого погляду, необхідним є виконання таких умов:

- оцінка готової продукції та залишків незавершеного виробництва у постатейному розрізі за всіма калькуляційними статтями;
- автоматизація робіт з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

При виконанні цих умов алгоритм розрахунку наведених показників буде таким. Собівартість готової продукції за змінними витратами визначаються в системі фінансового обліку сумуванням прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат та змінних загальновиробничих витрат. Прямі витрати з розподілом їх по видах продукції та з відокремленням незавершеного виробництва накопичуються в автоматизованому режимі виходячи з розміру незавершеного виробництва та готової продукції у натуральному виразі та розміру прямих витрат на одиницю продукції. Змінні загальновиробничі витрати можуть бути розподілені за двома методами:

1. Перший метод полягає в розподілі таких витрат між видами продукції, що виготовляються на підприємстві, а після цього між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

2. Другий метод полягає в тому, що спочатку розраховується сума змінних загальновиробничих витрат, що припадає на одиницю бази розподілу (якщо для будь-якого розподілу загальновиробничих витрат використовується одна й та сама база), а після цього множенням цієї суми на обсяг бази розподілу, що припадає на готову продукцію та незавершене виробництво кожного виду продукції, визначаються змінні загальновиробничі витрати, що включаються до собівартості.

Розрахунок повної собівартості реалізованої продукції та незавершеного виробництва в частині прямих витрат співпадає з розрахунком собівартості готової продукції за змінними витратами. Проте, крім прямих витрат при розрахунку повної собівартості в системі управлінського обліку до її складу входять також і непрямі: постійні загальновиробничі витрати, адміністративні витрати та витрати на збут. Вони, на нашу думку, можуть бути включені до повної собівартості реалізованої продукції таким чином:

1. Сукупні загальновиробничі витрати розподіляються між видами продукції подібно до розподілу змінних загальновиробничих витрат. Якщо за базу розрахунку прийняти визначення собівартості продукції в системі фінансового обліку, то достатньо додатково здійснити розподіл лише постійних загальновиробничих витрат згідно обраній базі розподілу, оскільки до повної собівартості загальновиробничі витрати повинні бути включені у повному обсязі (включаючи постійні нерозподілені загальновиробничі витрати).

2. Адміністративні витрати, що включаються до повної собівартості певного виду реалізованої продукції розраховуються діленням обороту по рахунку 92 «Адміністративні витрати» на виробничу собівартість готової продукції та множенням на виробничу собівартість реалізованої продукції певного виду.

3. Витрати на збут повністю включаються до собівартості реалізованої продукції і розподіляються між окремими її видами пропорційно до виробничої собівартості.

Для формування повної собівартості незавершеного виробництва, з нашого погляду, необхідно включити до її складу крім виробничих витрат ще й адміністративні витрати і витрати на збут. Оскільки ці витрати безпосередньо не пов'язані з незавершеним виробництвом, то при розрахунках необхідно спиратись на визначенні повної собівартості реалізованої продукції:

1) адміністративні витрати, що включаються до собівартості незавершеного виробництва визначаються діленням обороту по рахунку 92 «Адміністративні витрати» на виробничу собівартість готової продукції та множенням на виробничу собівартість незавершеного виробництва;

2) витрати на збут, що включаються до собівартості незавершеного виробництва, розраховуються діленням обороту по рахунку 93 «Витрати на збут» на виробничу собівартість реалізованої продукції та множенням на виробничу собівартість незавершеного виробництва.

Розрахована таким чином повна собівартість реалізованої продукції та незавершеного виробництва, співставлення її з цінами на цю продукцію у конкурентів та ринковими цінами, а також мета, що її ставить перед собою підприємство при здійсненні господарської діяльності, взагалі, та реалізації продукції, зокрема, дозволяють керівництву обрати метод ціноутворення та встановити оптимальну ціну, яка забезпечить підприємству повне відшкодування усіх витрат на виробництво і збут продукції та отримання прибутку.

Використання наведених методичних підходів до визначення собівартості готової продукції та незавершеного виробництва дозволить врахувати при ціноутворенні всі витрати та визначити оптимальний рівень цін.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Завдання обліку залишків незавершеного виробництва можна умовно поділити на дві складові: завдання фінансового обліку та завдання управлінського обліку. Перші з них включають збереження матеріальних цінностей у виробництві, запобігання втрат і псування деталей і напівфабрикатів і своєчасність включення витрат виробництва в собівартість продукції. Щодо другої групи завдань, то основними з них є забезпечення ритмічності виробничого процесу та комплектності незавершеного виробництва, а також формування вартісної оцінки залишків незавершеного виробництва для потреб ціноутворення.

В результаті проведеного дослідження були сформульовані такі загальні принципи формування ефективної системи обліку незавершеного виробництва на промислових підприємствах, які дозволяють вирішувати завдання як фінансового, так і управлінського обліку його залишків:

1) обґрунтований і свідомий вибір методики обліку незавершеного виробництва, її відповідність організаційно-економічним особливостям підприємства;

2) формування єдиного інформаційного потоку: отримана на виробничій дільниці цеха інформація про кількість виконаних кожним робітником детале-операцій використовується для щоденного нарахування заробітної плати робітникам, ведеться облік руху незавершеного виробництва у кількісному виразі з урахуванням рівня обробки, контролю комплектності незавершеного виробництва і готової продукції;

3) автоматизація облікового процесу: обробка інформації про хід виробничого процесу в автоматизованому режимі прискорить отримання вихідної інформації та забезпечить її достовірність.

Запропонованим принципам має бути властива узгодженість та взаємозалежність, адже інформація, що сформована за другим принципом, дозволяє з максимальною точністю визначати фактичні обсяги незавершеного виробництва, але його реалізація найбільш ефективна саме в умовах автоматизації.

Перспективами подальших досліджень можуть бути методичні напрацювання стосовно управлінського обліку на підприємствах залежно від їх галузевої приналежності.

## Список літератури

1. Боярський Ю.І. Бухгалтерський облік і контроль незавершеного виробництва в системі управління підприємством : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Житомир, 2011. 20 с.
2. Боярський Ю.І. Оцінка залишків незавершеного виробництва: проблеми визначення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 2(20). С. 70-76.
3. Вигівська І.М. Проблемні питання бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва пивоварних підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2015. Вип. 2. С. 38-49.
4. Воїнова Т.С. Ефективність використання обігових коштів у незавершеному виробництві машинобудівних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.01 «Економіка підприємств та форми господарювання». Харків, 1995. 17 с.
5. Гавриленко В.А., Черникова Є.Г. Удосконалення обліку незавершеного виробництва в умовах коксохімічних підприємств. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. № 41 (2). С. 30-37.
6. Герасимова Л.Н. Управленческий учет: теория и практика: учебник. Ростов н/Д: Феникс, 2011. 508 с.
7. Гордієнко Л.П. Застосування традиційних методів обліку та калькулювання витрат незавершеного виробництва в Україні. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. Вип. 17. С. 273-279.
8. Гордієнко Л.П. Облік і контроль незавершеного виробництва пивоварних підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Житомир, 2016. 282 с.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет: учеб. / пер. с англ. М.: Юнити-Дана, 2010. 1424 с.
10. Карпов Л.Д. Методика расчета нормативов незавершенного производства. М.: Госфиниздат, 1959. 128 с.
11. Кондрич В.І. Система регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. *Європейські перспективи*. 2014. № 5. С. 152-159.
12. Крепиш П.В. Расчеты незавершенного производства в машиностроении. М.: Машгиз, 1948. 156 с.
13. Крупина Е.В., Скрипкина О.В. Незавершенное производство — особый объект управленческого учета. *Экономика и современный менеджмент: теория и практика*: сб. ст. по матер. XVIII междунар. науч.-практ. конф. № 18. Новосибирск: СибАК, 2012. С. 45-48.
14. Кричун П.М. Облік та аудит незавершеного виробництва будівельних підрядних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2012. 20 с.
15. Кушніренко Д.І. Сутність незавершеного виробництва як облікової категорії. *Облік і фінанси*. № 3 (65). 2014. С. 52-58.
16. Лень В.С. Управлінський облік : Навч. посібник. К.: Знання-Прес, 2006. 317 с.

17. Лінник М.В. Вдосконалення методик обліку і оцінки незавершеного виробництва на підприємствах швейної промисловості. *Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: теоретико-практичне значення і напрями подальшого розвитку: тези та тексти виступів VI-ої Міжнародної наукової конференції*. Ж.: ЖДТУ, 2007. С. 68-70.
18. Матвеева Т.И. Учет незавершенного производства : монографія. М.: Финансы и статистика, 1983. 104 с.
19. Миронова Ю.Ю. Облік незавершеного виробництва на підприємстві. *Коммунальное хозяйство городов. Научный вестник*. 2010. № 2. С. 228-234.
20. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перер. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 364 с.
21. Озеран В., Паламар М. Оцінка та облік незавершеного виробництва. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2005. №15. Ч. I. С. 426-430.
22. Радиевский М.В. Планирование и учет незавершенного производства. Мн. : БНИИНТИиТЭИ, 1971. 39 с.
23. Савичев П.И. Учет и инвентаризация незавершенного производства в промышленных предприятиях. М.: Госфиниздат, 1954. 80 с.
24. Слюсарчук Л. Облік незавершеного виробництва. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. № 10. С. 21-27.
25. Смірнова І.В. Облік та розподіл витрат незавершеного виробництва : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Кіровоград, КДТУ, 2001. 199 с.
26. Сук П.Л. Облік незавершеного виробництва в рослинництві і витрат майбутніх періодів. URL: <http://elibrary.nubip.edu.ua/14235/1/PLSukStat2.pdf> (дата звернення: 10.05.2019).
27. Сторожук Т. М., Кушніренко Д. І. Облікова політика підприємства щодо незавершеного виробництва. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 300-305
28. Супрунова І.В., Боярський Ю.І. Незавершене виробництво: оцінка та облікове відображення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 2(20). С. 459-467.
29. Тимошенко Ю.М. Оцінка вартості готової продукції та незавершеного виробництва на малих підприємствах обробної промисловості. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. Суми, 2007. Вип. 22. С. 201–206.
30. Томілова Н.О. Оцінка залишків незавершеного виробництва в кормовиробництві: проблеми визначення. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(4). С. 288-293.
31. Чайкин Ф.Ф. Учет незавершенного производства. М.: Госфиниздат, 1962. 40 с.

## References

1. Boyarskyi, Yu.I. (2011). Bukhhalterskyi oblik i kontrol nezavershenoho vyrobnytstva v systemi upravlinnia pidpriemstvom [Accounting and control of work-in-process in the system of company's management]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Zhytomyr [in Ukrainian].
2. Boyarsky, Yu.I. (2011). Otsinka zalyshkiv nezavershenoho vyrobnytstva: problemy vyznachennia [Estimated balances of work in progress: defining problems]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats - Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis. International collection of scientific works, 2, 70-76* [in Ukrainian].
3. Vigovskaya, I.M. (2015). Problemni pytannia bukhhalterskoho obliku i kontroliu nezavershenoho vyrobnytstva pyvovarnykh pidpriemstv [Problematic issues of accounting and control of incomplete production of brewing enterprises]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Seriya: Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz - Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis. Series: Accounting, control and analysis, 2, 38-49* [in Ukrainian].
4. Voinova, T.S. (1995). Efektyvnist vykorystannia obihovykh koshtiv u nezavershenomu vyrobnytstvi mashynobudivnykh pidpriemstv [Efficiency of working capital use in unfinished machine-building enterprises: author's abstract]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kharkiv [in Ukrainian].
5. Gavrilenko, V.A., Chernikova, E.G. (2011). Udoskonalennia obliku nezavershenoho vyrobnytstva v umovakh koksohimichnykh pidpriemstv [Improvement of the accounting of the incomplete production in the conditions of coking plants]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen - Bulletin of socio-economic research, 41 (2), 30-37* [in Ukrainian].
6. Gerasimova, L.N. (2011). *Upravlencheskii uchet: teoriia i praktika: uchebnik [Management Accounting: Theory and Practice]*. Rostov: Phoenix [in Ukrainian].
7. Gordienko, L.P. (2011). Zastosuvannia tradytsiinykh metodiv obliku ta kalkuliuvania vytrat nezavershenoho vyrobnytstva v Ukraini [Application of traditional methods of accounting and calculating

- costs of work in progress in Ukraine]. *Finansy, oblik i audyt - Finance, accounting and auditing*, 17, 273-279 [in Ukrainian].
8. Gordienko, L.P. (2016). *Oblik i kontrol nezavershenoho vyrobnytstva pyvovarnykh pidpryemstv* [Accounting and control of the unfinished production of brewing enterprises]. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
  9. Drury, K. (2010). *Upravlencheskii i proizvodstvennyi uchet* [Management and production accounting]. Moscow: Unity-Dana [in Russian].
  10. Karpov, L.D. (1959). *Metodika rascheta normativov nezavershennogo proizvodstva* [Method of calculating work in progress standards]. Moscow: Gosfinizdat [in Russian].
  11. Kondrich, V.I. (2014). Systema rehuliuвання bukhalterskoho obliku nezavershenoho vyrobnytstva [System of accounting of incomplete production]. *Yevropeiski perspektyvy - European perspectives*, 5, 152-159 [in Ukrainian].
  12. Krepish, P.V. (1948). *Raschety nezhavershyennogo proizvodstva v mashinostroenii* [Calculations of Work-in-process in Mechanical Engineering]. Moscow: Mashhiz [in Russian].
  13. Krupina, E.V., Skripkina, O.V. (2012). *Nezavershennoe proizvodstvo - osobyi obekt upravlencheskogo ucheta* [Work in progress - a special object of management accounting]. Proceedings from Economics and modern management: theory and practice'12: *XVIII mezhdunarodnaya nauchno-praktychna konferencia. № 18 - XVIII International scientific-practical conference No. 18*. (pp. 45-48). Novosibirsk: SibAK [in Ukrainian].
  14. Krichun, P.M. (2012). *Oblik ta audyt nezavershenoho vyrobnytstva budivelnykh pidriadnykh pidpryemstv* [Accounting and audit of unfinished production of construction contracting enterprises]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
  15. Kushnirenko, D.I. (2014). *Sutnist nezavershenoho vyrobnytstva yak oblikovoi katehorii* [Essence of incomplete production as an accounting]. *Oblik i finansy - Accounting and finance*, 3 (65), 52-58 [in Ukrainian].
  16. Len, V.S. (2006). *Upravlinskyi oblik: Navchalnyi posibnyk* [Management accounting: textbook]. Kyiv: Znannya [in Ukrainian].
  17. Lynnyk, M.V. (2007). *Vdoskonalennia metodyk obliku i otsinky nezavershenoho vyrobnytstva na pidpryemstvakh shveinoi promyslovosti* [Improvement of methods of accounting and evaluation of work in the garment industry]. Proceedings from Scientific researches in the field of accounting, control and analysis: theoretical and practical significance and directions of further development'07: *VI Mizhnarodna naukova konferentsiya - VI International Scientific Conference*. (pp. 68-70). Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
  18. Matveeva, T.I. (1983). *Uchet nezhavershyennogo proizvodstva* [Accounting of Work-in-progress]. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
  19. Mironova, Yu.Yu. (2010). *Oblik nezavershenoho vyrobnytstva na pidpryemstvi* [Accounting for incomplete production at the enterprise]. *Naukovo-tekhnichnyi zbirnyk "Komunalne hospodarstvo mist" - Scientific and technical collection "Urban management of cities*, 2, 28-34 [in Ukrainian].
  20. Davydov, H.M., Savchenko, V.M., & Palchuk, O.V. et al. (2017). *Oblikova polityka* [Accounting Policy]. H.M. Davydov (Ed.). Kropivnitsky: PE "Exclusive Systems" [in Ukrainian].
  21. Ozeran, V. (2005). *Otsinka ta oblik nezavershenoho vyrobnytstva* [Estimation and accounting of work in progress]. *Formuvannia rynkovoї ekonomiky v Ukraini - Formation of a market economy in Ukraine*, 15, 426-430 [in Ukrainian].
  22. Radievsky, M.V. (1971). *Planirovanie i uchet nezhavershyennogo proizvodstva* [Planning and accounting of work-in-process]. Minsk [in Russian].
  23. Savichev, P.I. (1954). *Uchet i inventarizatsiya nezhavershyennogo proizvodstva v promyshlennykh predpriyatiyah* [Accounting and Inventory of Work-in-process in Industrial Enterprises]. Moscow: Gozfinizdat [in Russian].
  24. Slyusarchuk, L. (2002). *Oblik nezavershenoho vyrobnytstva* [Accounting for incomplete production]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt - Accounting and auditing*, 10, 21-27 [in Ukrainian].
  25. Smirnova, I.V. (2001). *Oblik ta rozpodil vytrat nezavershenoho vyrobnytstva* [Accounting and allocation of costs of work-in-process]. *Candidate's thesis*. Kirovohrad [in Ukrainian].
  26. Suk L.L. *Oblik nezavershenoho vyrobnytstva v roslynnystvi i vytrat maibutnykh periodiv* [Accounting for incomplete production in crop production and costs of future periods]. *elibrary.nubip.edu.ua*. Retrieved from <http://elibrary.nubip.edu.ua/14235/1/PLSukStat2.pdf> [in Ukrainian].
  27. Storozhuk, T.M., & Kushnirenko, D.I. (2014). *Oblikova polityka pidpryemstva shchodo nezavershenoho vyrobnytstva* [Accounting policy of the enterprise concerning incomplete production]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politehnika". Menedzhment ta pidpryemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku - Bulletin of Lviv Polytechnic National University. Management*

- and Entrepreneurship in Ukraine: Stages of Development and Development Issues*, 797, 300-305 [in Ukrainian].
28. Suprunova, I. V., & Boyarsky, Yu.I. (2011). Nezavershene vyrobnytstvo: otsinka ta oblikove vidobrazhennya [Unfinished production: evaluation and accounting display]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats - Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis. International collection of scientific works*, 2, 43-47 [in Ukrainian].
  29. Timoshenko, Yu.M. (2007). Otsinka vartosti hotovoi produktsii ta nezavershenoho vyrobnytstva na malykh pidpriemstvakh obrobnoi promyslovosti [Estimation of cost of finished goods and work in progress in small manufacturing enterprises]. *Problemy i perspektyvy rozvytku bankivs'koyi systemy Ukrayiny - Problems and prospects of development of the banking system of Ukraine. Sumy*, 22, 201-206 [in Ukrainian].
  30. Tomilova, N.O. (2013). Otsinka zalyshkiv nezavershenoho vyrobnytstva v kormovyrobnytstvi: problemy vyznachennia [Estimation of the balances of the incomplete production in fodder production: problems of determination]. *Ekonomichni nauky. Seriya : Oblik i finansy - Economic Sciences. Series: Accounting and Finance*, 10 (4), 288-293 [in Ukrainian].
  31. Chaikin, F.F. (1962). *Uchet nezavershennogo proizvodstva [Accounting for work in progress]*. Moscow: Gosfinizdat [in Russian].

**Iryna Smirnova**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

**Nadiya Smirnova**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

*Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine*

### **Unfinished Production as an Object of Management Accounting**

The balances of unfinished production are virtually in every modern production to ensure uninterrupted production and to avoid downtime. Accordingly, the problem of proper recording and management of unfinished production is becoming more and more relevant both for the accountant accounting for production costs and for the managerial apparatus. Therefore, the purpose of writing an article is to study the peculiarities of the organization and management accounting of the remains of unsustainable production in order to determine the principles of forming its effective system at industrial enterprises.

The task of recording the balances of unfinished production can be divided into two parts: the tasks of financial accounting and the tasks of managerial accounting. The first of these includes the preservation of material assets in production, the prevention of losses and damage to parts and semi-finished products and the timeliness of the inclusion of production costs in the cost of production. As for the second group of tasks, the main ones are ensuring the rhythm of the production process and the completeness of the unfinished production, as well as the formation of a valuation of the balances of unfinished production for pricing purposes.

The problem of completing the unfinished production of industrial enterprises can be solved as follows: (1) to enter the list of official duties of the chief of the production department, the heads of the shops, the heads of the production and dispatch department of the shops, the managers of the warehouses and the masters of the control over the completeness of unfinished production; (2) to introduce a system of document circulation for the control of completeness; (3) to organize control over the release from the warehouses and the internal movement of materials and unfinished production. Determination of the selling price of the company's products is one of the most important management decisions. However, today information on the cost of finished products and unfinished production, formed within the limits of financial accounting, does not provide management needs, in particular, in terms of pricing. For this purpose, the management accounting system requires information on the cost price of finished goods and unfinished production, calculated on variable production costs, and on its full cost.

Such general principles for the formation of an effective system of accounting for the unfinished production at industrial enterprises, which allow solving the problems of both financial and managerial accounting of its residues were formulated as a result of the study: (1) reasonable and conscious choice of the methodology of accounting of the unfinished production, its compliance with the organizational and economic features of the enterprise; (2) the formation of a single flow of information; (3) automating the accounting process.

**unfinished production, management accounting, operational accounting, completeness of the balances of unfinished production, production rhythm, evaluation of unfinished production, cost of unfinished production, pricing**

*Одержано (Received) 25.05.2019*

*Прорецензовано (Reviewed) 28.05.2019*

*Прийнято до друку (Approved) 04.06.2019*