

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БОЯРСЬКИЙ ЮРІЙ ІВАНОВИЧ

УДК: 657.47 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ НЕЗАВЕРШЕНОГО
ВИРОБНИЦТВА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2011

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор,
Заслужений діяч науки і техніки України
Бутинець Франц Францович,
Житомирський державний технологічний університет,
директор Інституту обліку і фінансів,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Заслужений економіст України
Пархоменко Валерій Миколайович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
професор кафедри теорії бухгалтерського обліку

кандидат економічних наук, доцент
Легенчук Сергій Федорович,
Житомирський державний технологічний університет,
професор кафедри аналізу і статистики

Захист відбудеться “26” жовтня 2011 р. о 15⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “20” вересня 2011 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., проф.

І.В. Замула

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Сучасний стан розвитку суспільних відносин характеризується значною швидкоплинністю, що вимагає прискорення економічних процесів. У зв'язку з цим, на підприємствах відбуваються швидкі зміни умов виробництва, скорочується життєвий цикл продукції, що вимагає підвищення оперативності та аналітичності інформації для підвищення якості управління виробництвом. Ефективна організація виробничих процесів, що забезпечує своєчасність реакції підприємства на зовнішні потреби ринку та прийнятний рівень конкурентоспроможності продукції, є першочерговою умовою подальшої життєдіяльності підприємства. Результативність виробничих процесів прямо залежить від ефективності управління виробничими витратами, зокрема, втратами, що не додають цінності продукції та не компенсуються за рахунок кінцевої ціни виробу. Частка втрат сучасних підприємств в загальній кількості витрат на виробництво в середньому складає від 15 % до 40 %. Зокрема, цей показник на ПАТ “НКМЗ” за 2009 рік складає 16,6 %, за 2010 рік – 18,7 %, та за вісім місяців 2011 року – 29,3 %.

Основним засобом підвищення ефективності управління некомпенсованими витратами є зменшення тривалості виробничого циклу та регулювання обсягів витрат незавершеного виробництва на основі інформації, що генерується системою бухгалтерського обліку. Однак існуюча облікова методологія не відповідає рівню розвитку сучасних систем та методологій управління виробництвом в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій. Вищенаведене визначає необхідність удосконалення існуючої системи бухгалтерського обліку в частині оцінки та обліку незавершеного виробництва із врахуванням особливостей розвитку і функціонування виробничих підприємств.

Проблемам бухгалтерського обліку та контролю незавершеного виробництва присвячено праці вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема, П.С. Безруких, М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, З.В. Гуцайлюка, В.І. Єфіменка, С.Я. Зубілевич, А.Н. Кузьмінського, М.В. Кужельного, Ю.Я. Литвина, В.Г. Лінника, С.Ф. Легенчука, Л.Є. Логінова, А.Ш. Маргуліса, В.Ф. Палія, В.М. Пархоменка, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка.

Зміни та розвиток систем управління виробництвом на підприємствах зумовлюють необхідність розробки адекватних підходів до бухгалтерського відображення незавершеного виробництва та його контролю. Зокрема, потребують вирішення проблемні питання, пов'язані з: неконвенційністю категорійно-понятійного апарату щодо незавершеного виробництва; уточненням сутності та природи незавершеного виробництва як облікової категорії; неузгодженістю нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку незавершеного виробництва; відсутністю єдиного науково-обґрунтованого підходу до відображення незавершеного виробництва в системі бухгалтерського обліку, а також нерозробленістю організаційно-методичних

положень внутрішнього контролю за незавершеним виробництвом. Необхідність вирішення вказаних питань, зважаючи на їх важливість для функціонування виробничих підприємств в сучасних умовах господарювання, зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Житомирського державного технологічного університету за темою “Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в системі корпоративного управління” (номер державної реєстрації 0110U005014); автором розроблено єдиний методичний підхід до бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. У межах наукової програми та на основі договору між ПАТ “Новокраматорський машинобудівний завод” та Житомирським державним технологічним університетом про науково-виробничу співпрацю № 128 від 30 вересня 2004 р. автором виконано дослідження проблем бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва в системі управління підприємством.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва з метою підвищення ефективності управління діяльністю виробничих підприємств.

Для досягнення визначеної мети у дисертації поставлені такі завдання:

- охарактеризувати природу і специфіку незавершеного виробництва як облікової категорії та ідентифікувати його структуру для потреб бухгалтерського обліку;

- розкрити та усунути проблему неконвенційності категорійно-понятійного апарату стосовно незавершеного виробництва та суміжних понять і категорій;

- виявити проблемні питання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, які потребують вирішення та є підставою для удосконалення нормативно-правового забезпечення регулювання національної системи обліку в частині незавершеного виробництва;

- удосконалити існуючі підходи до організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на підприємстві;

- проаналізувати методику оцінки та бухгалтерського відображення незавершеного виробництва, привести їх у відповідність до сучасного рівня розвитку систем управління;

- удосконалити методику бухгалтерського обліку незавершеного виробництва в умовах використання сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій;

- розкрити особливості організації та розробити методичні підходи до внутрішнього контролю незавершеного виробництва в умовах використання сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій;

– уточнити порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва із врахуванням його основних специфічних рис.

Гіпотеза дослідження полягає в припущенні, що дуалістична природа незавершеного виробництва, виходячи з якої незавершене виробництво одночасно виступає активом і витратами підприємства, вимагає удосконалення методики його бухгалтерського обліку і контролю, адекватної сучасному рівню розвитку систем управління.

Об'єктом дослідження є бухгалтерське відображення незавершеного виробництва та його контроль в системі управління підприємством.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. За допомогою абстрактно-логічного методу та причинно-наслідкового зв'язку встановлено економічну природу незавершеного виробництва та його місце в системі об'єктів бухгалтерського обліку. Методи теоретичного узагальнення, групування та порівняння дали можливість ідентифікувати склад і структуру незавершеного виробництва, удосконалити його класифікацію для потреб бухгалтерського обліку і контролю. Методи аналогії, діалектичний метод та системний підхід використовувалися для розробки організаційно-методичного підходу до бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Діалектичний метод пізнання у поєднанні зі спостереженням та співставленням дозволив удосконалити систему контролю за незавершеним виробництвом в результаті розробки організаційно-методичних положень з внутрішнього контролю незавершеного виробництва. За допомогою методів індукції та дедукції обґрунтовано рекомендації щодо здійснення внутрішнього контролю за незавершеним виробництвом в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали конференцій і семінарів з проблем сутності незавершеного виробництва, теоретико-методологічних, організаційних та практичних питань бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва, статистичні дані, нормативно-правові документи, довідкові та інформаційні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням методики та організації бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва в системі управління підприємством, що мають практичне значення та базуються на основі його подвійної економічної сутності. У процесі проведеного дослідження отримано результати, яким характерна наукова новизна:

вперше:

– розроблено єдиний методичний підхід до бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на основі його дуалістичної економічної природи в умовах використання сучасних інформаційно-комп'ютерних систем, що забезпечує формування інформації, необхідної для управління виробничою діяльністю підприємств;

удосконалено:

– методичний підхід до оцінки незавершеного виробництва зважаючи на фактори впливу (характер технологічного процесу і його організація, технічні можливості облікової системи підприємства, обсяги незавершеного виробництва, випуск товарної продукції), що підвищує достовірність звітності та сприяє росту показників ефективності виробничої діяльності підприємства;

– облікове забезпечення побудови функції витрат за стадіями кругообороту капіталу в частині незавершеного виробництва з урахуванням часового розриву виробничого процесу, що підвищує достовірність оцінки та релевантність облікової інформації щодо незавершеного виробництва;

– методичний підхід до побудови системи внутрішнього контролю незавершеного виробництва на підприємстві, що забезпечує одержання організаційних (раціональна організація роботи контрольних підрозділів підприємства, розподіл функціональних обов'язків працівників різних рівнів підприємства та структурних елементів), економічних (уникнення додаткових затрат ресурсів) та соціальних (уникнення санкцій з боку держави і контрагентів, підтримання іміджу підприємства) переваг та сприяє ефективному функціонуванню підприємства в цілому;

– трактування поняття “незавершене виробництво” (як матеріального чи нематеріального активу підприємства, що знаходиться у виробництві, але не відповідає встановленим на підприємстві критеріям готової продукції (товарів, робіт, послуг)), що сприяє розвитку бухгалтерської термінології;

набуло подальшого розвитку:

– розробка підходу 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;

– методичне забезпечення контролю незавершеного виробництва в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій шляхом уточнення механізму контрольних дій та виявлення винних осіб, що дозволяє своєчасно встановлювати відхилення, а також визначення основних причин утворення наднормативного незавершеного виробництва з урахуванням впливу винних осіб, що забезпечує побудову ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і

контролю незавершеного виробництва. У практичну діяльність підприємств та навчальний процес ВНЗ впроваджено такі основні прикладні розробки:

– методичний підхід до визначення справедливої вартості незавершеного виробництва і готової продукції на основі розробленої системи облікового забезпечення побудови функції витрат в частині незавершеного виробництва з урахуванням часового фактору, що підвищує якість облікової інформації для потреб управління (довідка ПАТ “Старокраматорський машинобудівний завод” № 031 від 14.02.2011 р.);

– розроблений в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку єдиний методичний підхід до бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, який реалізовано в розробленій інформаційній системі “Облік незавершеного виробництва”, що дозволяє підвищити оперативність та аналітичність облікової інформації для потреб управління (довідка ПАТ “Норд” № 096/11 від 07.04.2011 р.);

– організаційно-методичний підхід до оцінки незавершеного виробництва, який враховує дію динамічних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства та базується на використанні економічних методів оцінки (довідка ПАТ “Новокраматорський машинобудівний завод” № 526/001 від 29.11.2010 р.);

– порядок відображення операцій зі списання заділу незавершеного виробництва в шихтові матеріали, уточнення до облікової політики підприємства в частині незавершеного виробництва та рекомендації щодо удосконалення робочого плану рахунків в частині незавершеного виробництва (довідка ПАТ “Енергомашспецсталь” № 84/75д від 20.12.2010 р.);

– систему внутрішнього контролю незавершеного виробництва, яка включає організаційні та методичні підходи та реалізується шляхом використання інформаційно-комп’ютерних технологій, зокрема комп’ютерної інформаційної системи внутрішнього контролю та аналізу запасів, яка дозволяє здійснювати контроль і аналіз процесу управління всіма матеріальними ресурсами підприємства на різних стадіях кругообороту капіталу (довідка ПАТ “Азовзагальмаш” № 16/11 від 16.02.2011 р.);

– підхід до відображення незавершеного виробництва в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, використаний при розробці програм і навчально-методичного забезпечення курсів “Фінансовий облік”, “Звітність підприємств”, “Внутрішньогосподарський контроль” (довідка Житомирського державного технологічного університету № 44-45/186 від 07.02.2011 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням організації та методики бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 3 міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [4-6].

Публікації. За результатами дисертації опубліковано 3 наукові статті у фахових виданнях загальним обсягом 2,21 друк. арк., 3 тези доповідей загальним обсягом 0,52 друк. арк.; в публікаціях, виданих у співавторстві, в дисертації використані положення, що є результатом особистого дослідження здобувача (2,16 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний зміст дисертації викладено на 185 сторінках друкованого тексту. Робота містить 33 таблиці на 23 сторінках, 27 рисунків на 19 сторінках і 11 додатків на 125 сторінках. Список використаних джерел налічує 230 найменувань на 26 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, розкрито значимість дослідження для розвитку науки та практики, відображено зв'язок теми з науковими планами і програмами, визначено стан наукової розробки проблеми, мету і завдання дослідження. Сформульовано об'єкт і предмет дослідження, робочу гіпотезу, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних наукових результатів.

Перший розділ **“Незавершене виробництво як об'єкт бухгалтерського обліку: проблемні питання, економічна природа та структура”** присвячено розвитку бухгалтерського трактування незавершеного виробництва як облікової категорії, його класифікації, визначенню впливу подвійної економічної природи незавершеного виробництва на методику його бухгалтерського відображення і контролю.

Розвиток сучасних систем управління процесом забезпечення матеріальними ресурсами підприємств зумовлює необхідність розробки напрямів удосконалення методики бухгалтерського обліку незавершеного виробництва на основі вивчення теорії та узагальнення існуючої облікової практики. Для реалізації наведених пропозицій необхідним є розгляд незавершеного виробництва, як категорії бухгалтерського обліку, за яким незавершене виробництво – це матеріальний чи нематеріальний актив підприємства, що знаходиться у виробництві, але не відповідає встановленим на підприємстві критеріям готової продукції (товарів, робіт, послуг).

Основною та найбільш важливою стадією кругообороту капіталу підприємства є процес виробництва, оскільки лише в процесі виробництва створюється додана вартість. На основі аналізу діяльності виробничих підприємств виділено загальну схему процесу виробництва та визначено в ньому місце незавершеного виробництва (рис. 1).



Рис. 1. Місце незавершеного виробництва у виробничому процесі

Запропонована схема (рис. 1) відображає співвідношення незавершеного виробництва як облікової категорії з іншими категоріями, що пов'язані з виробничим процесом.

Для потреб бухгалтерського обліку запропоновано використовувати структуру незавершеного виробництва та її залишків, що представлена на рис. 2.

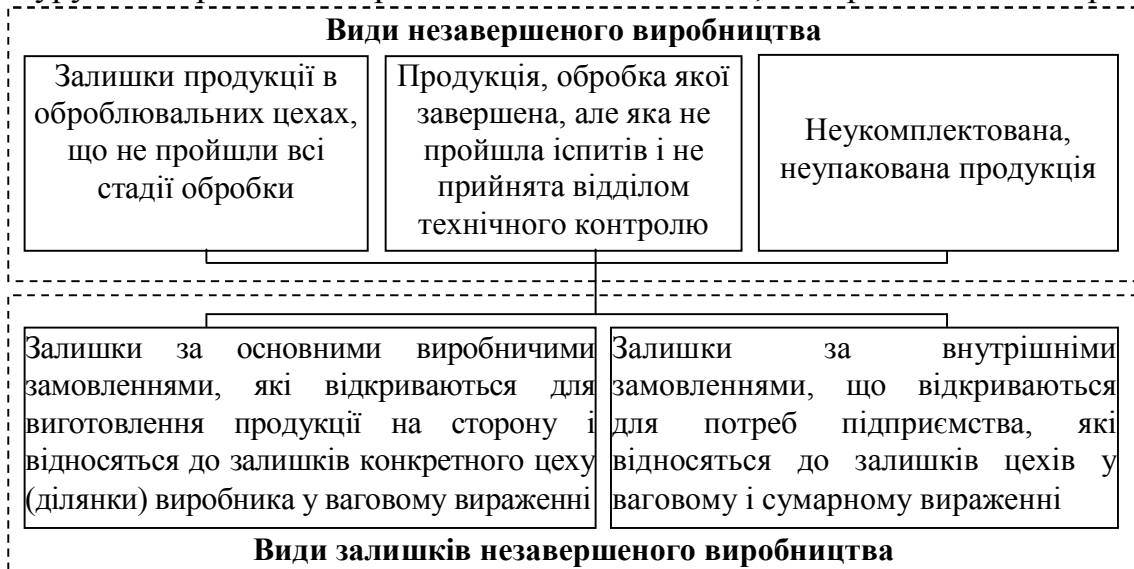


Рис. 2. Структура незавершеного виробництва та її залишків

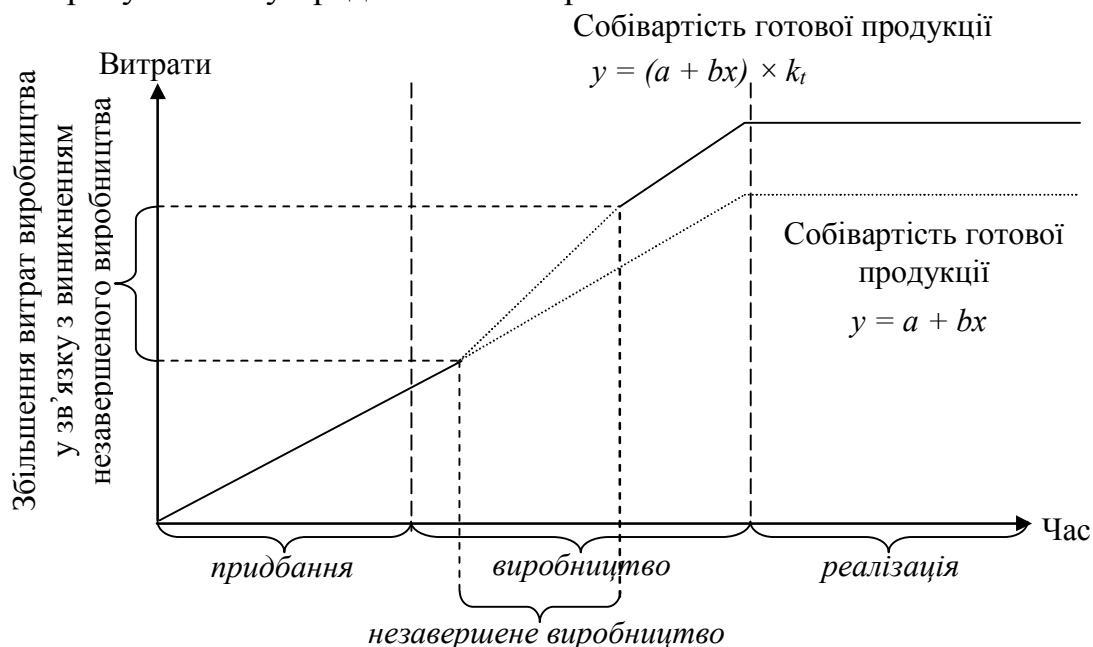
Використання запропонованої структури незавершеного виробництва в системі бухгалтерського обліку дозволяє побудувати методіку його бухгалтерського відображення, а також сприяє підвищенню ефективності організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва шляхом можливості побудови структури баз даних і звітних форм комп'ютерної системи обліку незавершеного виробництва.

Розглянувши сутність незавершеного виробництва як економічної категорії встановлено, що його виникнення викликає розрив у часі на стадії виробництва продукції. У зв'язку з цим, стандартна функція витрат виробництва модифікується наступним чином:

$$y = (a + bx) \times k_t \quad (1),$$

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.

Взаємозалежність витрат на виробництво продукції від часу за стадіями кругообороту капіталу представлено на рис. 3.



Де, y – загальні витрати;
 a – загальні постійні витрати;
 b – змінні витрати на одиницю діяльності;
 x – фактор, який впливає на величину витрат;
 k_t – коефіцієнт, що відображає вплив незавершеного виробництва на витрати виробництва.

Рис. 3. Функція витрат у випадку 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 є більшим за одиницю. 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 виникнення незавершеного виробництва функція витрат частково на стадії виробництва та реалізації розраховується за аналогічною формулою, з тією відмінністю, що коефіцієнт k_t є більшим за одиницю.

Використання розробленої функції витрат забезпечує достовірне визначення вартості незавершеного виробництва, що сприяє більш точному розмежуванню витрат за періодами та зростанню надійності 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).

У результаті дослідження виділено такі проблемні питання, що стосуються бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва: поняття незавершеного виробництва; склад незавершеного виробництва; нормативне регулювання незавершеного виробництва; оцінка залишків незавершеного

виробництва; порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва; контроль незавершеного виробництва; особливості обліку незавершеного виробництва за видами економічної діяльності; документальне оформлення незавершеного виробництва. Вирішення наведених питань дозволяє підвищити релевантність бухгалтерської інформації в частині незавершеного виробництва та в цілому сприяє зростанню ефективності управління виробничою діяльністю підприємства.

У другому розділі **“Бухгалтерський облік незавершеного виробництва: організаційно-методичний вимір”** розглядаються особливості організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, порядок вибору методів його оцінки та методика бухгалтерського обліку незавершеного виробництва в розрізі елементів методу.

Обґрунтовано, що при організації бухгалтерського обліку слід враховувати особливу природу незавершеного виробництва, яка передбачає, з одного боку, удосконалення бухгалтерського обліку витрат, понесених на незавершене виробництво, а з іншого – як одну із складових запасів підприємства. Зокрема, удосконалено положення Наказу про облікову політику підприємства в частині незавершеного виробництва (класифікація витрат на виробництво; вибір методу оцінки незавершеного виробництва; вибір бухгалтерських рахунків для обліку незавершеного виробництва за місцем виникнення (табл. 1); порядок розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції; порядок віднесення витрат на капітальний і поточний ремонт; порядок включення витрат на брак до складу витрат; порядок віднесення недостач до збитків; порядок визнання витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, що не включаються до собівартості продукції), що сприяє організації єдиної інформаційної бази облікової інформації щодо незавершеного виробництва за різними аналітичними розрізами для різних груп користувачів.

Таблиця 1. Розроблений робочий план рахунків для обліку витрат на незавершене виробництво

Синтетичні рахунки		Субрахунки та аналітичні рахунки		
Код	Назва	Код	Аналітичний розріз	Назва
23	Виробництво	231	За замовленнями	Основне виробництво
		2311		Матеріали в переробці за зовнішньою кооперацією
		2312		Матеріали і напівфабрикати на доопрацюванні
		232	За ділянками	Допоміжне виробництво
			За об'єктами	
233	За об'єктами	Обслуговуючі виробництва і господарства		

Застосування розробленого робочого плану рахунків (табл. 1) дозволяє забезпечити реалізацію методики формування зведеної динаміки руху незавершеного виробництва на підприємстві в умовах застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій.

Одним із найважливіших етапів бухгалтерського обліку незавершеного виробництва є його оцінка. Обґрунтовано, що вибір методу оцінки незавершеного виробництва слід здійснювати з урахуванням таких факторів: реальної можливості застосування методу на практиці; необхідності скорочення трудомісткості облікових процедур при допустимому рівні достовірності проведеної оцінки; наявності та можливостей автоматизованої системи ведення обліку; підвищення прозорості обліку, уніфікації облікових процедур і послідовності облікової політики. На основі виділених факторів запропоновано порядок використання методів оцінки незавершеного виробництва, які слід застосовувати підприємствам з різним типом технологічного процесу (табл. 2).

Таблиця 2. Методи оцінки незавершеного виробництва

Способи оцінки незавершеного виробництва залежно від часу оцінки вартості готової продукції		Методи калькулювання			
		позамовний	попередільний	попроцесний	нормативний
попередня	в першу чергу	ринковий (порівняння продаж)	витратний (фактичних витрат)	ринковий (порівняння продаж)	витратний (приведених витрат)
	в другу чергу	витратний (фактичних витрат)	ринковий (порівняння продаж)	витратний (фактичних витрат)	–
	в третю чергу	доходний (трансформований метод дисконтування грошових потоків)	–	доходний (трансформований метод дисконтування грошових потоків)	–
наступна	в першу чергу	витратний (фактичних витрат)	ринковий (порівняння продаж)	витратний (фактичних витрат)	витратний (приведених витрат)
	в другу чергу	ринковий (порівняння продаж)	витратний (фактичних витрат)	–	–
	в третю чергу	доходний (трансформований метод дисконтування грошових потоків)	доходний (трансформований метод дисконтування грошових потоків)	–	–

Існуючі підходи до оцінки незавершеного виробництва базуються на положенні, що незавершене виробництво – це витрати підприємства. Виходячи з обґрунтування того, що незавершене виробництво є активом підприємства доведено переважність використання методичних підходів до оцінки незавершеного виробництва, виходячи з виділених факторів впливу.

Для визначення вартості незавершеного виробництва необхідно знати його кількісне вираження, у зв'язку з цим, запропоновано процес оцінки незавершеного виробництва поділити на два етапи: 1) визначення залишків

матеріальних цінностей, які знаходяться у незавершеному виробництві у натуральних показниках; 2) оцінка залишків незавершеного виробництва у вартісному вираженні.

Дуалістична природа незавершеного виробництва як об'єкта обліку, що передбачає його розгляд в якості витрат та активу, зумовлює необхідність удосконалення методичних підходів до його бухгалтерського відображення.

Розроблено комплексний методичний підхід до бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, який включає: нормування незавершеного виробництва за кожним підрозділом підприємства; порядок відображення операцій, пов'язаних з рухом ваги на замовленнях; порядок списання заділу незатребуваного незавершеного виробництва в шихтові матеріали; методику обліку незавершеного виробництва і калькулювання собівартості послуг цехів допоміжного виробництва; методику формування фактичних затрат і рапорту в механозбиральних, зварювальних цехах, допоміжного й інструментального виробництва; порядок передачі заготовок, деталей і вузлів в незавершеному виробництві із замовлення на замовлення, з подальшим виконанням (виготовленням); методику формування зведеної динаміки руху незавершеного виробництва по підприємству та його структурних підрозділах; порядок проведення аналізу незавершеного виробництва в умовах застосування спеціалізованого програмного забезпечення; систему синтетичних та аналітичних рахунків для бухгалтерського обліку незавершеного виробництва; уточнення облікової політики підприємства в частині незавершеного виробництва.

Запропонований єдиний методичний підхід до бухгалтерського обліку незавершеного виробництва реалізовано у вигляді методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Застосування підходу дозволяє: забезпечити реалізацію стратегії підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів; організувати правильне списання та відображення ваги на замовленнях і його оцінку; створити систему контролю за цільовим використанням оборотних активів, а також визначити відповідальність, що покладається на працівників підприємства; забезпечити облік незавершеного виробництва та калькулювання собівартості послуг за цехами; виконати роботи з формування даних за залишками незавершеного виробництва; здійснити контроль за формуванням собівартості та проведенням аналізу витрат тощо.

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського відображення незавершеного виробництва реалізовано в спеціально розробленій інформаційній системі "Облік незавершеного виробництва", яка побудована на основі використання корпоративних довідників і баз даних (управління замовленнями, технічна підготовка виробництва, облік руху заготовок, облік виробничих запасів, облік відрядної заробітної плати в системі "АСУ-цех", облік витрат на виробництво, облік готової та відвантаженої продукції) та може бути інтегрована до складу сучасних корпоративних інформаційних систем.

Застосування запропонованої інформаційної системи на основі внутрішньосистемних управлінських звітів: розшифрування незавершеного виробництва за обліковими групами замовлень (ф. 351); відомість обліку витрат на виробництво (ф. 352); відомість залишків незавершеного виробництва за групами замовлень (ф. 351-а); розшифрування незавершеного виробництва за цехами (ф. 355); довідка про завершені, анульовані та призупинені замовлення (ф. 371); відомість залишків незавершеного виробництва за замовленнями (ф. 4); відомість залишків незавершеного виробництва за замовленнями, цехами та дільницями (ф. 5)) дозволяє розраховувати показники, необхідні для виконання всебічного аналізу динаміки незавершеного виробництва та своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на зниження залишків незавершеного виробництва.

У третьому розділі роботи **“Контроль незавершеного виробництва як основа системи управління підприємством”** розглядаються питання організації та методики внутрішнього контролю незавершеного виробництва в умовах використання сучасних інформаційно-комп’ютерних технологій.

Контроль незавершеного виробництва на підприємстві здійснюється на трьох стадіях: технологічній стадії, стадії виробництва і стадії завершення виробництва. Для досягнення оптимального результату функціонування системи внутрішнього контролю на рівні підприємства необхідно враховувати особливості його діяльності та організаційну структуру в цілому.

Визначено основні завдання внутрішнього контролю незавершеного виробництва: 1) недопущення втрат або розкрадання незавершеної виробництвом продукції; 2) забезпечення правильного документального оформлення об’єктів незавершеного виробництва; 3) ліквідація та недопущення викривлень облікових даних в частині незавершеного виробництва; 4) створення надійної інформаційної бази для визначення витрат незавершеного виробництва та забезпечення його оцінки.

Встановлено, що без своєчасного і точного виявлення причин, в тому числі і винних осіб, в утворенні наднормативних запасів незавершеного виробництва не можна досягнути мінімального перебування засобів у незавершеному виробництві. Обґрунтовано необхідність здійснення “подвійного контролю” у зв’язку з виділенням основних причин утворення наднормативного незавершеного виробництва (невчасна наладка устаткування; невчасне постачання сировини та матеріалів, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; недоліки в організації й управлінні виробництвом; затримка у видачі креслень й іншої технічної документації; незадовільний контроль якості продукції, що призводить до виникнення браку; незабезпеченість робочою силою) та винних осіб (постачальники; відділ матеріально-технічного постачання; конструкторсько-технологічний відділ; виробничо-диспетчерські служби; працівники цеху тощо).

Для підвищення ефективності управління виробничою діяльністю підприємства удосконалено методику проведення інвентаризації незавершеного

виробництва шляхом: виділення етапів проведення інвентаризації незавершеного виробництва (підготовчий; етап перевірки; порівняльно-аналітичний; підсумковий); побудови хронологічної моделі документального оформлення інвентаризації незавершеного виробництва; розробки порядку подачі результативних документів інвентаризації незавершеного виробництва; розробки методичних вказівок з проведення інвентаризації незавершеного виробництва; удосконалення документального оформлення результатів інвентаризації з урахуванням специфіки діяльності промислових підприємств (подетальна відомість, інвентаризаційний опис незавершеного виробництва, подетальний акт, пояснювальна записка начальника бюро підготовки виробництва, протокол наради за результатами інвентаризації незавершеного виробництва, порівняльна відомість результатів інвентаризації незавершеного виробництва). Наведені пропозиції дозволяють координувати роботу з визначення фактичного заділу незавершеного виробництва в підрозділах підприємства, усунення неліквідного незавершеного виробництва та запобігання перевищенню його залишків над нормативом.

З метою забезпечення управління незавершеним виробництвом доведено необхідність використання комп'ютерної інформаційної системи аналізу та контролю запасами, яка дозволяє здійснювати внутрішній контроль і аналіз процесу управління всіма матеріальними ресурсами підприємства на різних стадіях кругообороту капіталу та надає широкі можливості побудови аналітичного обліку незавершеного виробництва. На основі використання програмних можливостей розробленої системи (побудова екранних форм, друк різноманітних вихідних документів, доступ користувачів різних рівнів тощо) побудовано систему автоматичного внутрішнього контролю незавершеного виробництва.

Застосування комп'ютерної системи дозволяє одержати економічний ефект, що проявляється в трьох розрізах (рис. 4).



Рис. 4. Складові економічного ефекту від впровадження інформаційної системи управління запасами щодо незавершеного виробництва

Застосування комп'ютерної системи дозволяє забезпечити комплексний підхід до оптимізації виробничої діяльності підприємства, утворює єдину систему управління матеріальними потоками, зокрема, незавершеним виробництвом, і дозволяє мінімізувати витрати виробництва шляхом формування і аналізу ринку пропозицій, виключення необґрунтованих закупівель, зменшення складських запасів і зниження витрат на їх утримання, прискорення оборотності оборотних коштів, підвищення керованості та прогнозованості процесу виробництва.

Розроблена інформаційна система є однією зі складових системи управління витратами виробництва і входить в єдину інформаційну інфраструктуру підприємства. Ефект від впровадження розробленої системи на ПАТ "НКМЗ" полягає в: 1) зменшенні трудомісткості формування і звірки рапорту набору витрат на виробництво у шість разів; 2) скороченні терміну складання звітності (ф. № 1 "Баланс") у два рази; 3) в економії грошових коштів від впровадження інформаційної системи за перший рік в розмірі 3 млн. грн. (загальний ефект).

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва, що базується на його дуалістичній обліковій природі. Отримані результати свідчать про досягнення визначеної мети і виконання завдань дослідження та дають змогу зробити такі висновки.

1. Суперечливість існуючих підходів до визначення місця незавершеного виробництва в структурі кругообороту капіталу підприємства зважаючи на його дуалістичну облікову природу зумовила необхідність розробки функції витрат виробництва, яка враховує об'єктивно існуючий часовий розрив при виникненні незавершеного виробництва. Застосування такого підходу забезпечує достовірне визначення вартості незавершеного виробництва, що сприяє більш точному розмежуванню витрат за періодами та зростанню надійності фінансової звітності.

2. Неконвенційність категоріально-понятійного апарату стосовно незавершеного виробництва призводить до викривлення облікових даних та до неточності розуміння бухгалтерської звітності. Для усунення зазначених недоліків удосконалено понятійний апарат бухгалтерського обліку, зокрема, визначено, що незавершене виробництво – це матеріальний або нематеріальний актив підприємства, що знаходиться у виробництві, але не відповідає встановленим на підприємстві критеріям готової продукції (товарів, робіт, послуг). Це сприяє удосконаленню методики бухгалтерського відображення незавершеного виробництва та розвитку бухгалтерської термінології в цілому.

3. З метою побудови адекватної методики бухгалтерського відображення незавершеного виробництва, що сприятиме зниженню залишків незавершеного виробництва підприємства, виділено його структуру: залишки продукції в

оброблювальних цехах, що не пройшли усіх стадій обробки; продукція, обробка якої завершена, але яка не пройшла іспитів і не прийнята відділом технічного контролю; не укомплектована, не упакована продукція. Розкриття елементів незавершеного виробництва дозволяє підвищити ефективність організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва шляхом можливості побудови структури баз даних і звітних форм комп'ютерної системи обліку незавершеного виробництва.

4. Особлива подвійна облікова природа незавершеного виробництва зумовлює необхідність побудови специфічних організаційних підходів до його бухгалтерського обліку. Відповідно, удосконалено положення Наказу про облікову політику в частині незавершеного виробництва, зокрема: класифікацію витрат на виробництво; вибір методу оцінки незавершеного виробництва; вибір бухгалтерських рахунків для обліку незавершеного виробництва за місцем виникнення; порядок розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції; порядок віднесення витрат на капітальний і поточний ремонт; порядок включення витрат на брак до складу витрат; порядок віднесення недостач до збитків; порядок визнання витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, що не включаються до собівартості продукції. Наведені пропозиції дозволяють організувати єдину інформаційну базу бухгалтерського обліку незавершеного виробництва для всіх користувачів з різним рівнем деталізації.

5. З метою підвищення достовірності бухгалтерської інформації в частині незавершеного виробництва обґрунтовано необхідність удосконалення методики його оцінки на основі врахування різноманітних факторів впливу (реальної можливості застосування методу оцінки на практиці; необхідності скорочення трудомісткості облікових процедур при допустимому рівні достовірності проведеної оцінки; наявності та можливостей автоматизованої системи ведення обліку; підвищення прозорості обліку, уніфікації облікових процедур і послідовності облікової політики). Розроблений підхід дозволяє визначити оптимальний метод оцінки незавершеного виробництва на основі галузевої специфіки підприємства, що дозволяє забезпечити порівнянність облікових даних.

6. Важливість незавершеного виробництва як об'єкта бухгалтерського обліку для управління виробничою діяльністю підприємства зумовлює необхідність розробки відповідних методичних підходів до бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва. У роботі розроблено єдиний методичний підхід до бухгалтерського обліку незавершеного виробництва в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку на основі врахування його особливої дуалістичної облікової природи, що формує об'єктивну інформаційну основу для прийняття управлінських рішень. Запропонований єдиний методичний підхід до бухгалтерського обліку незавершеного виробництва реалізовано в розробленій інформаційній системі "Облік незавершеного виробництва", яка побудована на основі використання корпоративних довідників і баз даних, може бути інтегрована до складу сучасних корпоративних

інформаційних систем та дозволяє розраховувати показники, необхідні для виконання всебічного аналізу динаміки незавершеного виробництва і своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на зниження залишків незавершеного виробництва.

7. Вплив незавершеного виробництва на вартість готової продукції та кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, вимагає розробки адекватних підходів до організації внутрішнього контролю незавершеного виробництва. Розроблено організаційний підхід до побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві, що забезпечує раціональну організацію роботи контрольних підрозділів підприємства, дозволяє розподілити функціональні обов'язки працівників різних рівнів підприємства та структурних елементів, сприяє уникненню додаткових затрат ресурсів різного характеру, уникненню санкцій внаслідок зобов'язань перед контрагентами та перед державою, забезпечує підтримку позитивної репутації підприємства.

8. Необхідність забезпечення системи управління об'єктивною бухгалтерською інформацією про незавершене виробництво та постійне підвищення вимог оперативності та аналітичності до такої інформації зумовило розробку методичного забезпечення контролю незавершеного виробництва в умовах використання сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій. Запропоновано комплексну систему внутрішнього контролю, сформовану на базі сучасних інформаційних технологій, одним із об'єктів якої є незавершене виробництво, що об'єднує в єдиний інформаційний простір всі бізнес-процеси підприємства та дозволяє одержати економічний ефект шляхом збільшення контролю над витратами, зниження трудових витрат, збільшення часу для прийняття управлінських рішень.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Боярський Ю.І. Оцінка незавершеного виробництва: проблеми визначення / Ю.І. Боярський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 1 (51). – С. 29-31 (0,31 друк. арк.).

2. Боярський Ю.І. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва: стан та перспективи розвитку / Ю.І. Боярський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2 (56). – С. 31-36 (0,93 друк. арк.).

3. Боярський Ю.І. Оцінка залишків незавершеного виробництва: проблеми визначення / Ю.І. Боярський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (20) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 70-76 (0,45 друк. арк.).

Тези та тексти виступів на конференціях:

4. Боярський Ю.І. Поняття та склад незавершеного виробництва / Ю.І. Боярський // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей: матеріали V-ої Міжнародної наукової конференції. Частина 1. (Краматорськ-Житомир, 9-10 вересня 2009 р.). – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – С. 8-13 (0,29 друк. арк.).

5. Боярський Ю.І. Способи оцінки незавершеного виробництва / Ю.І. Боярський // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на восьмій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (Житомир, 24-25 лютого 2010 р.). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 140 с. – С. 8-9 (0,13 друк. арк.).

6. Боярський Ю.І. Особливості обліку незавершеного виробництва / Ю.І. Боярський, Т.С. Климчук // Тези XXXVI науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню науки, (Житомир, 12-13 травня 2011 р.) / М-во освіти и науки, молоді та спорту України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – Т II. – 418 с. – С. 239 (загальний обсяг 0,1 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: виділено особливості бухгалтерського обліку незавершеного виробництва).

АНОТАЦІЯ

Боярський Ю.І. Бухгалтерський облік і контроль незавершеного виробництва в системі управління підприємством. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2011 р.

Дисертаційна робота спрямована на розробку теоретичних положень і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва з метою підвищення ефективності управління діяльністю виробничих підприємств.

Розглянуто характеристику та особливості незавершеного виробництва як об'єкта бухгалтерського обліку. Ідентифіковано структуру незавершеного виробництва для потреб організації і ведення бухгалтерського обліку. Розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Удосконалено положення Наказу про облікову політику підприємства в частині незавершеного виробництва. Розроблено методичні підходи до оцінки з урахуванням специфіки галузей виробництва та запропоновано єдиний методичний підхід до бухгалтерського відображення незавершеного виробництва на основі врахування його дуалістичної облікової природи. Запропоновано шляхи удосконалення організації контролю

незавершенного виробництва та розроблено інформаційно-комп'ютерну систему, що забезпечує реалізацію системи його автоматичного контролю.

Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, незавершене виробництво, структура незавершеного виробництва, інвентаризація незавершеного виробництва, виробничі витрати.

АННОТАЦИЯ

Боярский Ю.И. Бухгалтерский учет и контроль незавершенного производства в системе управления предприятием. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет. Житомир, 2011 г.

Диссертационная работа направлена на разработку теоретических положений и практических рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета и контроля незавершенного производства с целью повышения эффективности деятельности производственных предприятий.

Раскрыта характеристика и специфика незавершенного производства как объекта бухгалтерского наблюдения. Выделены следующие виды незавершенного производства в бухгалтерском учете: остатки продукции в обрабатывающих цехах, непрошедшие все стадии обработки; продукция, обработка которой завершена, но которая не прошла испытаний и не принята отделом технического контроля; неукomплектованная, неупакованная продукция.

Предложено рассматривать незавершенное производство в системе бухгалтерского учета как материальный или нематериальный актив предприятия, находящийся в производстве, но не отвечающий установленным на предприятии критериям готовой продукции (товаров, работ, услуг).

Рассмотрены особенности организации бухгалтерского учета незавершенного производства. Усовершенствованы положения Приказа об учетной политике предприятия в части учета незавершенного производства, в частности: классификация расходов на производство; выбор метода оценки незавершенного производства; выбор бухгалтерских счетов для учета незавершенного производства; порядок распределения постоянных общепроизводственных расходов; порядок отнесения расходов на текущий и капитальный ремонт; порядок включения расходов на брак в состав расходов; порядок отнесения недостач к убыткам; порядок признания расходов, связанных с операционной деятельностью, которые не включаются в себестоимость продукции; выбор метода распределения общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции.

Разработан единый методический подход к бухгалтерскому отражению незавершенного производства на основе его дуалистической учетной природы включающий: нормирование незавершенного производства по каждому подразделению предприятия; порядок отражения операций, связанных с движением весов на заказах; порядок списания задела незавершенного

производства в шихтовые материалы; методику учета незавершенного производства и калькулирования себестоимости продукции цехов дополнительного производства; методику формирования фактических затрат и рапорта в механосборочных, сварочных цехах, вспомогательного и инструментального производства; порядок передачи заготовок, деталей, узлов в незавершенном производстве с заказа на заказ, в т.ч. с последующим восполнением (изготовлением); методику формирования сводной динамики движения незавершенного производства по предприятию и его структурным подразделениям; порядок проведения анализа незавершенного производства в условиях использования программного обеспечения; систему синтетических и аналитических счетов для бухгалтерского учета незавершенного производства; уточнения к учетной политике предприятия относительно незавершенного производства. Предложенный единый методический подход реализован в виде “Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету незавершенного производства”.

Предложения по усовершенствованию бухгалтерского учета незавершенного производства реализованы в специально разработанной информационной системе “Учет незавершенного производства”, построенной на основе использования корпоративных справочников и баз данных, что позволяет интегрировать ее в состав современных корпоративных информационных систем. Разработанная система позволяет генерировать следующие виды внутрисистемных управленческих отчетов: расшифровка незавершенного производства по учетным группам заказов; ведомость учета расходов на производство по группам заказов; расшифровка незавершенного производства по цехам; справка о завершенных, аннулированных и прекращенных заказах; ведомость остатков незавершенного производства по заказам; ведомость остатков незавершенного производства по заказам, цехам и участкам.

Предложены пути усовершенствования организации контроля незавершенного производства и разработано информационно-компьютерную систему, обеспечивающую реализацию системы его автоматического контроля.

Усовершенствована методика проведения инвентаризации незавершенного производства путем: выделения этапов проведения инвентаризации незавершенного производства; построения хронологической модели документального оформления инвентаризации незавершенного производства; разработки порядка подачи результатов документов инвентаризации незавершенного производства; разработки методических указаний по проведению инвентаризации незавершенного производства; усовершенствования документального оформления результатов инвентаризации с учетом специфики деятельности промышленных предприятий.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, контроль, незавершенное производство, структура незавершенного производства, инвентаризация незавершенного производства, производственные расходы.

ABSTRACT

Boyarsky Yu.I. Accounting and control of work-in-process in the system of company's management. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on speciality 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University. Zhytomyr, 2011.

Dissertation thesis is directed at the development of theoretical statements and practical recommendations on improving accounting and control of work-in-process aimed at increasing the efficiency of managing the activity of manufacturing enterprises.

Characteristics and specificity of work-in-process as an accounting object have been considered in the dissertation thesis. The structure of work-in-process in accounting has been identified. Peculiarities of accounting for work-in-process have been considered. The statement of Decree on Company's Accounting Policy in the part of work-in-process has been improved. The methodic approaches to estimation with the consideration of the specificity of industries have been worked out as well as single methodic approach to accounting reflection of work-in-process taking into consideration its dual accounting nature has been suggested. Ways of improving organization of control over work-in-process have been suggested as well as the information and computer system providing the realization of its automatic control has been worked out.

Key words: accounting, control, work-in-process, structure of work-in-process, inventorying of work-in-process, production costs.

Підписано до друку 12.09.2011 р. Формат 60x84/16.
Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

ФОП Кузьмін Дн.Л.
Свідоцтво про державну реєстрацію № 454561 від 16.10.2007 р.
10030, м. Житомир, вул. Київська, 47, кв. 13