

3. РИНКОВІ МЕХАНІЗМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 657.422.6

ДОСЛІДЖЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЙНИХ ОЗНАК НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА В ЦІЛЯХ ЙОГО ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ВІДОБРАЖЕННЯ

Кушніренко Д.І., аспірант

*Національний університет державної податкової служби України
Україна, 08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Карла Маркса, 31*

kushnirenko.d.i@gmail.com

Класифікація незавершеного виробництва є необхідною умовою для організації та ведення бухгалтерського обліку й економічного аналізу. У фаховій літературі наводяться різні критерії класифікації, що вимагає здійснення їх узагальнення. Крім того, сучасні умови господарювання, висуваючи нові вимоги до обліково-аналітичної системи, призводять до необхідності розширення кола класифікаційних ознак незавершеного виробництва. Основною метою статті є аналіз і узагальнення існуючих класифікаційних ознак незавершеного виробництва та надання рекомендацій щодо їх розширення. Аналіз публікацій дозволив визначити склад та види незавершеного виробництва і систематизувати їх за відповідними критеріями класифікації: вид економічної діяльності, тип виробництва, цільове призначення виробництва, місце перебування, організаційна структура підприємства, структура процесу виробництва, характер утворення, тип замовлення, статус (стан) замовлення, момент часу відносно періоду, потреби нормування, оцінка результатів нормування, відношення до поточних потреб підприємства, ступінь готовності, використання деталей, метод калькулювання. Разом із тим, комплексність незавершеного виробництва як облікової категорії, наявність широкого кола вимог різних груп користувачів до інформації обліку та аналізу вказують на необхідність розширення класифікації незавершеного виробництва. У роботі пропонується доповнити класифікацію незавершеного виробництва за такими ознаками: форма та види результату виробництва, технологічна складність, вид оцінки, необхідність формування інформації за сегментами, обсяг затрат, вид затрат, період відображення. Отримана в результаті дослідження класифікація незавершеного виробництва слугуватиме основою при побудові його обліково-аналітичного відображення.

Ключові слова: незавершене виробництво, класифікація незавершеного виробництва.

Кушніренко Д.И. ИССЛЕДОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИОННЫХ ПРИЗНАКОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В ЦЕЛЯХ ЕГО УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОТОБРАЖЕНИЯ / *Національний університет державної податкової служби України, Україна*

Классификация незавершённого производства является необходимым условием для организации и ведения бухгалтерского учёта и экономического анализа. В профессиональной литературе приводятся различные критерии классификации, что требует осуществления их обобщения. Кроме того, современные условия хозяйствования, выдвигая новые требования к учетно-аналитической системе, приводят к необходимости расширения круга классификационных признаков незавершённого производства. Основной целью статьи является анализ, обобщение существующих классификационных признаков незавершённого производства, и предоставление рекомендаций в части их расширения. Анализ и обобщение специальной литературы позволили определить состав и виды незавершённого производства и систематизировать их по соответствующим критериям классификации: вид экономической деятельности, тип производства, целевое назначение производства, местонахождение, организационная структура предприятия, структура процесса производства, характер образования, тип заказа, статус (состояние) заказа, момент времени относительно периода, потребности нормирования, оценка результатов нормирования, отношение к текущим потребностям предприятия, степень готовности, применимость деталей, метод калькулирования. Вместе с тем, комплексность незавершённого производства как учётной категории, наличие широкого круга требований различных групп пользователей информации учёта и анализа указывают на необходимость расширения

классификационных признаков незавершённого производства. В работе предлагается дополнить классификацию незавершённого производства по следующим критериям: форма и виды результата производства, технологическая сложность, вид оценки, необходимость формирования информации по сегментам, объем затрат, вид затрат, период отражения. Полученная в результате исследования классификация незавершённого производства будет служить основой при построении его учётно-аналитического отображения.

Ключевые слова: незавершённое производство, классификация незавершённого производства.

Kushnirenko D.I. RESEARCH OF WORK-IN-PROGRESS CLASSIFICATION CRITERIA FOR ITS ACCOUNTING AND ANALYTICAL REFLECTING PURPOSES / *National State Tax Service University of Ukraine, Ukraine*

Classification of work-in-progress is a prerequisite of its accounting and economic analysis organization and operation. In the professional literature provide various classification criteria that require the implementation of their generalization. In addition, current economic conditions, highlighting the new requirements for accounting and analytical system, lead to the need to expand the range of classifications of work-in-progress. The main objective of the article is to analyze, summarize existing classifications of work in progress and provide recommendations for their expansion. Analysis and synthesis of literature allowed to determine the composition and types of work-in-progress and organize them to the appropriate classification criteria: economic activity, type of production, production purpose, location, organizational structure of enterprise, the structure of the production process, the nature of occurrence, type of order, the status (state) of order, respect to time period, needs of valuation, evaluation of valuation, current needs of the enterprise, readiness, application of details, the method of calculation. Together with the topics of complexity of work-in-progress as accounting category, the presence of a wide range of requirements by different groups of accounting and analytical information users indicate the need for expansion of classification signs of work-in-progress. In article proposed supplement the classification of work-in-progress on the following criteria: the form and type of the result of production, technological complexity, type of evaluation, the need for the formation of segment information, the amount of costs, type of costs, a period of reflection. The research resulting classification of work-in-progress will serve as the basis for the construction of its accounting and analytical reflection.

Key words: work-in-progress, classification of work-in-progress.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

При дослідженні економічної сутності незавершеного виробництва виявлено, що в окремих літературних джерелах [1, с. 7; 2 та ін.] вона трактується через перерахування видової сукупності незавершеного виробництва. На нашу думку, це не зовсім правильно, оскільки необхідно чітко розрізнити сутність незавершеного виробництва, яка іманентна всім його одиницям, і види незавершеного виробництва, які характерні для окремих галузей економіки та/або суб'єктів господарювання. Крім того, розробка науково обґрунтованої класифікації незавершеного виробництва є необхідною передумовою побудови ефективної системи його обліково-аналітичного відображення та управління запасами. Наразі комплексного дослідження класифікаційних ознак незавершеного виробництва з врахуванням сучасних особливостей здійснення господарської діяльності та методології бухгалтерського обліку немає. Перераховані вище фактори зумовили вибір теми дослідження.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання класифікації незавершеного виробництва розкривалося в працях вітчизняних і закордонних вчених. Боярський Ю. І. [3] розглядає видове різноманіття незавершеного виробництва крізь призму структури виробничого процесу, у роботі Зайцевої Т. І. [4] пропонується додати ряд класифікаційних ознак незавершеного виробництва в цілях його обліку та оцінки. Інші вчені – Каценєленбаум З. С. [5], Крепіш П. В. [6], Матвеева Т. І. [1], Радієвський М. В. [7], Савічев П. І. [8], Ткаченко Н. М. [9], Ярмагаєв Ю. І. [10] розглядають важливі з точки зору бухгалтерського обліку та економічного аналізу критерії класифікації незавершеного виробництва: вид економічної діяльності, вид та призначення виробництва, процедура нормування запасів, стан замовлення. Відзначаючи досягнення авторів, варто відмітити, що комплексного узагальнення класифікації незавершеного виробництва наразі бракує. Крім того, критерії класифікації, що виділяються в літературі, часто відображають традиційні підходи, що не завжди відповідають сучасним вимогам управління підприємством.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ

Метою цієї роботи є узагальнення класифікаційних ознак незавершеного виробництва, запропонованих різними авторами та подальше їх розширення з огляду на сучасні особливості побудови обліково-аналітичного відображення незавершеного виробництва.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

На підприємствах промисловості в 50-80-х роках ХХ ст. розповсюдженим був розподіл незавершеного виробництва на незавершене промислове виробництво, незавершене непромислове виробництво; незавершене сільськогосподарське виробництво [1, с. 6-7; 5, с. 32; 8, с. 10]. Непромислове та сільськогосподарське незавершене виробництво мало місце тільки при наявності у промислового підприємства відповідних підсобних (пошивних, швейних та ін.) майстерень або підсобного сільського господарства.

У літературі відзначається диференціація складу незавершеного виробництва для підприємств різних видів економічної діяльності. Наприклад, Ткаченко Н. М. [9, с. 30] відзначає, що до незавершеного виробництва в різних галузях економічної діяльності можуть відноситися: а) заготовки (деталі, вузли агрегати) та вироби, обробка та складання яких ще не закінчені; готові вироби, не повністю укомплектовані та не передані на склад; б) витрати під озими посіви, на оранку зябу, підготовку пару, парників і теплиць, а також витрати на закладання садів, ягідників і виноградників; в) незакінчені роботи, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями; г) тимчасово зупинені будівельні об'єкти, а також проектно-розвідувальні роботи з незакінченого будівництва, незакінчений капітальний ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних споруд та інших об'єктів, що ремонтуються. Отже, вид економічної діяльності, визначаючи особливості господарських процесів відповідних підприємств, прямо впливає на склад незавершеного виробництва. Тому згідно з діючим Класифікатором видів економічної діяльності (КВЕД-2010) [11] необхідно розрізняти незавершене виробництво у таких видах економічної діяльності: сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство; добувна промисловість і розроблення кар'єрів; переробна промисловість; постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря; водопостачання, каналізація, поводження з відходами; будівництво тощо. При цьому необхідно враховувати, що в окремих галузях економічної діяльності незавершене виробництво відсутнє [12, с. 106].

Варто розуміти, що особливості організації виробництва конкретного підприємства призводять до необхідності також диференціювати незавершене виробництво за типами виробничих процесів. За даною класифікаційною ознакою в літературі [13, с. 11-12; 12, с. 113-114] виокремлюється незавершене виробництво гетерогенних, органічних та комбінованих виробництв. Наступним критерієм класифікації незавершеного виробництва є цільове призначення виробничого процесу [8, с. 11; 13, с. 11-12]. На сьогодні виробничі процеси прийнято розділяти на основні, допоміжні та обслуговуючі. Зважаючи на відмінності в характеристиках продукції, в т. ч. і незавершеної, вид виробничого процесу є однією з класифікаційних ознак, яка в подальшому може бути використана при побудові системи рахунків обліку затрат.

В окремих роботах зазначається, що незавершене виробництво може знаходитися не тільки безпосередньо на підприємстві, але і поза його межами: якщо збирання та налаштування обладнання здійснюється в замовника. На нашу думку, це важливо для управління, а також в цілях проведення інвентаризації незавершеного виробництва. Тому за місцем перебування незавершеного виробництва необхідно класифікувати на таке, що перебуває всередині підприємства, та таке, що перебуває за межами підприємства. При цьому в подальшому можлива диференціація незавершеного виробництва, що перебуває всередині підприємства, за структурними підрозділами (цехами, виробничими дільницями, складами, робочими місцями тощо); а незавершене виробництво, яке перебуває за межами підприємства – за відповідними контрагентами. Тому залежно від організаційної структури незавершене виробництво можна поділяти на незавершене виробництво конкретної структурної одиниці підприємства і незавершене виробництво підприємства в цілому [4, с. 15-16].

До незавершеного виробництва окремої структурної одиниці відноситься вся продукція, обробка якої розпочата, продовжується, а також закінчена в даному структурному підрозділі (очікує транспортування в інші структурні підрозділи підприємства для подальших операцій виробничого процесу). На рівні підприємства до складу незавершеного виробництва входить вся його сукупність, що може виникати з будь-яких причин (триває обробка, очікує випробувань, технічного приймання, комплектування, пакування тощо).

Для оптимізації управління необхідно також класифікувати незавершене виробництво на рівні підприємства. У роботі Боярського Ю. І. пропонується розрізняти такі види незавершеного виробництва: 1) залишки продукції в оброблювальних цехах, що не пройшли всі стадії обробки; 2) продукція, обробка якої завершена, але яка не пройшла випробування і не прийнята відділом технічного контролю; 3) неукomплектована, незатарована продукція [3, с. 9]. На нашу думку, напрямки класифікації за цим критерієм необхідно доповнити, оскільки до незавершеної відноситься вся сукупність продукції (за винятком браку, відходів), яка через об'єктивні причини не може бути визнана готовою. Це є наслідком особливостей виробничих процесів, що здійснюються на конкретних підприємствах, і умов договору, де передбачаються відповідні вимоги до готової продукції. У свою чергу, основою виробничого процесу є технологічний процес, який складається з ряду послідовних технологічних операцій. Окрім технологічних операцій, виробничий процес також включає операції транспортування, контроль-но-випробувальні операції, операції комплектування, пакування тощо. Тому, беручи за основу структуру виробничого процесу, доцільно виділяти незавершене виробництво, що перебуває на стадіях: 1) технологічних операцій; 2) транспортування; 3) зберігання; 4) випробувань і технічного приймання; 5) комплектування, оформлення та тарування та 6) налаштування у замовника (за необхідності). Варто підкреслити, що послідовність і склад окремих операцій виробничого процесу притаманні не всім підприємствам, а деякі з них можуть повторюватися.

Продовженням попередньої класифікації незавершеного виробництва є розподіл його сукупності за характером утворення на виробничі та складські запаси [1, с. 16-17; 4, с. 15-16]. Виробничий запас формується безпосередньо із незавершеного виробництва, що безпосередньо перебуває в цехах підприємства. У свою чергу, такий запас поділяється на цикловий та страховий. Цикловий запас містить продукцію, яка перебуває в процесі обробки, очікує обробки або передачі на подальші операції; у міжопераційному пролежуванні; в місця здійснення технічного контролю якості продукції; у процесі транспортування між операціями виробничого процесу. Страховий виробничий запас складається з міжопераційних та міждільничих страхових запасів незавершеного виробництва [1, с. 16]. Складський запас складається із продукції, що пройшла всі операції обробки в окремих структурних підрозділах і утримується на відповідних складах для передачі в структурні підрозділи для подальшої обробки. Складський запас поділяється на перехідний та страховий. Перехідний складський запас формується через відмінність у часових інтервалах передачі незавершеної продукції на склад та різної величини партій, що отримуються на склад та видаються зі складу відповідно [1, с. 16-17].

Важливою також є класифікація залишків незавершеного виробництва залежно від типу замовлення (зовнішнє та внутрішнє) [3, с. 9], оскільки прямо впливає на момент і характер споживання (трансформації) економічних вигод, втілених у незавершеному виробництві. Для зовнішніх замовлень економічні вигоди споживатимуться в момент реалізації кінцевого продукту. Для внутрішніх замовлень економічні вигоди, втілені в незавершеній продукції, при подальшому її використанні підприємством – трансформуватимуться в інший актив.

У роботі Крепіша П. В. [6, с. 151-152] зазначається також про необхідність розмежування в обліку незавершеного виробництва за анульованими, призупиненими та некомплектними замовленнями. Іншу сукупність незавершеного виробництва автор називає активною. Тому вбачається доцільним об'єднати незавершене виробництво за анульованими, призупиненими та некомплектними замовленнями та назвати пасивною. Отже, виділивши таку класифікаційну ознаку як статус (стан) замовлення, необхідно розрізняти активну (за

діючими замовленнями) та пасивну (за анульованими, призупиненими та некомплектними замовленнями) частини незавершеного виробництва. Така диференціація має важливе значення, зокрема, через необхідність виключення незавершеного виробництва за анульованими замовленнями зі складу активів підприємства при складанні балансу. Із метою управління відбувається розподіл діяльності підприємства на періоди, тому необхідно розрізняти вступний (вхідний) та вихідний залишки незавершеного виробництва [6, с. 8]. При цьому вхідний залишок, залежно від того, є він розрахунковою чи фактичною величиною, може бути відповідно провізорним (очікуваним) або фактичним. Взагалі, на нашу думку, розподіл залишків незавершеного виробництва на початок і кінець звітної періоду є необхідним, в першу чергу, для визначення та аналізу змін у залишках незавершеного виробництва на собівартість випущеної за такий період готової продукції. Проте в сучасних умовах, керівництво підприємства може також цікавити інформація про незавершене виробництво, станом на окремі моменти часу всередині періоду. Тому, в межах класифікаційної ознаки “момент часу відносно періоду” необхідно виділяти наступні напрямки групування: 1) на початок періоду – вхідний залишок; 2) на момент часу всередині періоду – проміжний залишок; 3) на кінець періоду – вихідний залишок.

Широкого розповсюдження набула класифікація незавершеного виробництва відповідно до процедури нормування запасів. Так, Зайцева Т. І. [4, с. 15-16], Каценеленбаум З. С. [5, с. 101], Матвеева Т. І. [1, с. 15-16], Радієвський М. В. [7, с. 6-9] диференціюють незавершене виробництво на технологічний, оборотний, транспортний та резервний (страховий) запаси. Під технологічним запасом розуміється продукція, що в даний момент часу піддається обробці на робочих місцях. Оборотний запас утворюється з незавершеного виробництва, що очікує подальшої обробки на робочих місцях. Транспортний запас включає незавершене виробництво, що транспортується в межах підприємства (між робочими місцями в цеху, із цеху на склад; зі складу в цех). Резервний (страховий) запас незавершеного виробництва формується з метою забезпечення безперервного випуску готової продукції при виникненні несприятливих обставин (аварій, браку, відсутності поставок необхідних виробничих запасів тощо). Ярмагаєвим Ю. І. [10, с. 9] робиться подальший поділ резервного (страхового) запасу незавершеного виробництва на дві складові: 1) запас, що компенсує брак та інші відмови засобів виробництва; 2) запас, що компенсує невизначеність у плануванні випуску готової продукції (незалучене незавершене виробництво).

Порівнюючи результати нормування (планування) та фактичну наявність незавершеної продукції, можна встановити недостатність (дефіцит), надлишок (профіцит) чи відповідність (оптимум) фактичного залишку запланованому. У такому разі для цілей оцінки досягнення планових показників необхідно розрізняти недостатній (дефіцитний), нормальний (оптимальний) та надлишковий (профіцитний) запаси незавершеного виробництва.

Зайцевою Т. І. [4, с. 63-65] пропонується розширити класифікацію незавершеного виробництва за такими ознаками, як використання деталей (оригінальні та уніфіковані), відношення до поточних потреб (актуальні та неактуальні) та ступінь готовності (закінчені та незакінчені). Поділ відповідно до використання деталей полягає в тому, що оригінальні запаси незавершеного виробництва використовуються при виконанні окремого замовлення чи виробництві конкретного виробу, в той час як уніфіковані можуть бути використані для декількох замовлень чи виробів. Розмежування запасів незавершеного виробництва по відношенню до поточних потреб передбачає виділення розміру запасів, що відповідають (актуальні) та перевищують (неактуальні) поточні потреби виробничої програми. Диференціація незавершеного виробництва за ступенем готовності впливає із можливості ідентифікувати конкретний об'єкт з номенклатурним довідником для того, щоб оприбуткувати в подальшому його як об'єкт складського обліку у вигляді закінченого виробу для відповідної стадії виробничого процесу. Виділення таких ознак автор пов'язує із вибором об'єктів обліку затрат у незавершене виробництво (використання деталей, відношення до поточних потреб та ступінь готовності) і методики обліку та оцінки незавершеної продукції (ступінь готовності).

У роботі Смірної І. В. [13, с. 11-12] відзначається відмінність у підходах до визначення незавершеного виробництва, що виникають, зокрема, через застосування різних методів калькулювання. На нашу думку, метод калькулювання коректніше виділяти як основу для класифікації незавершеного виробництва. У згаданій роботі [13, с. 11-12] виділяється позаомовний, попередільний та подетально-поопераційний методи калькулювання. Проте у вітчизняній [14, с. 240] і зарубіжній [15, с. 443-445] літературі прийнято виокремлювати два основних методи калькулювання – позаомовний та попроцесний. Нами підтримується саме така позиція, тому залежно від методу калькулювання необхідно виділяти незавершене виробництво, вартість якого визначається за замовленнями, та незавершене виробництво, вартість якого визначається за процесами. Важливість цього критерію підсилюється внаслідок можливості його інтеграції з уже розглянутими критеріями “вид замовлення” та “структура виробничого процесу” з метою побудови системи обліку виробничих затрат та виділення об’єктів обліку незавершеного виробництва.

Отже, аналіз та узагальнення фахової літератури дозволяють визначити склад та види незавершеного виробництва та систематизувати їх за відповідними критеріями класифікації: вид економічної діяльності, тип виробництва, цільове призначення виробництва, місце знаходження, організаційна структура підприємства, структура процесу виробництва, характер утворення, тип замовлення, статус (стан) замовлення, момент часу відносно періоду, потреби нормування, оцінка результатів нормування, відношення до поточних потреб, ступінь готовності, використання деталей, метод калькулювання.

Проте вважаємо, що комплексність досліджуваної категорії, існуючі вимоги різних груп користувачів інформації обліку та аналізу вказують на необхідність подальшого доповнення класифікації незавершеного виробництва. Виходячи із визначення незавершеного виробництва, наведеного в П(С)БО 9 “Запаси” [2] та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів [16], можна зробити висновок про розмежування незавершеного виробництва для підприємств, що виготовляють продукцію, та підприємств, що здійснюють надання послуг. Деякі автори [17, с. 20] результати виробничої діяльності таких підприємств називають відповідно матеріалізованими та нематеріалізованими, тобто однією з класифікаційних ознак незавершеного виробництва є форма результату виробництва – готової продукції. Тому необхідно розрізнити незавершене виробництво, що має уречевлену форму (матеріалізоване незавершене виробництво, тобто готовий продукт буде у вигляді безпосередньо продукції), та незавершене виробництво, що не має уречевленої форми (нематеріалізоване незавершене виробництво, тобто готовий продукт буде у вигляді робіт або послуг). Незавершене виробництво у формі продукції і формі робіт або послуг, підлягає подальшій класифікації за видами, типами та іншими характеристиками результатів виробництва, тобто його конкретними одиницями. Виділена ознака може бути використана при виборі об’єктів обліку одиниць незавершеного виробництва, побудові аналітичних рахунків обліку в розрізі його видів, типів, а також проведенні його вертикального аналізу. Також критерій форми продукту виробництва має використовуватися при плануванні та здійсненні робіт щодо інвентаризації.

Крім того, доцільним є застосування критерію технологічної складності, який використовується при класифікації готової продукції [14, с. 261-262], і до незавершеного виробництва. У такому випадку слід розрізнити просте та складне незавершене виробництво. Характерною ознакою складного незавершеного виробництва є те, що воно виникає у виробничих процесах, де одночасно з основною, отримується також супутня та побічна продукція. Виокремлення такої ознаки важливе в контексті визначення “точки розриву” у виробничому процесі для віднесення відповідних (спільних та додаткових) затрат на основну, супутню та побічну продукцію, що впливає на оцінку незавершеного виробництва.

Оскільки незавершене виробництво є складовою частиною запасів підприємства, то у відповідності з пп. 24-28 П(С)БО 9 “Запаси” [2], воно має відображатися в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому згідно з п. 10 П(С)БО 9 “Запаси” [2] первісною вартістю незавершеного виробництва є виробнича собівартість. Відповідно до вимог принципу обачності, у випадку суттєвого

зменшення ціни реалізації кінцевого продукту виробництва, собівартість незавершеного виробництва не має перевищувати його чисту вартість реалізації. У такому випадку на суму перевищення виробничої собівартості незавершеного виробництва над його чистою вартістю реалізації у відповідному звітному періоді визнаються витрати. При подальших змінах чистої вартості реалізації на суму раніше проведеної уцінки незавершеного виробництва може визнаватися дохід у відповідному звітному періоді. Для визначення сум уцінки та дооцінки відповідно до вимог пп. 24-28 П(С)БО 9 “Запаси” [2], що впливає на забезпечення достовірної оцінки активів та витрат підприємства у фінансовій звітності, в складі незавершеного виробництва необхідно розрізнити дві його частини: 1) відображену за виробничою собівартістю; 2) відображену за чистою вартістю реалізації.

Разом із тим, два перераховані вище види оцінок незавершеного виробництва є частковими випадками. Наприклад, відповідно до П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” [18] у випадках придбання підприємств або об’єднання їх діяльності незавершене виробництво необхідно оцінювати за справедливою вартістю. Крім того, з метою забезпечення інформаційних вимог різних груп користувачів обліку, незавершене виробництво може бути оцінено за поточною, ринковою та теперішньою вартістю. Тому безсумнівним є визнання виду оцінки як однієї з класифікаційних ознак. Така ознака необхідна для досягнення достовірності інформації бухгалтерського обліку в частині оцінки незавершеного виробництва на відповідну дату, яка покликана задовольнити різноманітні запити відповідних груп користувачів.

Прагнення користувачів фінансової звітності визначити внесок окремих напрямків діяльності підприємства в його загальний результат, призвело до необхідності в бухгалтерському обліку формувати інформацію за сегментами. На сьогодні в Україні згідно з П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” [19] підприємствами складається звіт за ф. № 6 “Інформація за сегментами” як додаток приміток до річної фінансової звітності. Оскільки незавершене виробництво є складовою частиною оборотних активів підприємства, тому в цілях формування інформації, необхідно розділяти його за господарськими та географічними сегментами, виділяючи незавершене виробництво звітних, подібних і неподібних сегментів, а також незавершене виробництво за нерозподіленими статтями активів. При цьому за звітними сегментами залежно від впливу на фінансовий результат необхідно розрізнити незавершене виробництво пріоритетних та допоміжних звітних сегментів.

Оскільки незавершене виробництво як економічна категорія має одночасно ознаки активу та затрат, його класифікацію доцільно також розглядати крізь призму формування затрат. На нашу думку, необхідно класифікувати незавершене виробництво з точки зору обсягу затрат, що включаються в його виробничу собівартість, та інформаційної основи відображення затрат. За обсягом затрат найбільш широкого розповсюдження набули два напрямки групування затрат – прямі та повні. Важливість такої групувальної ознаки проявляється в її впливі на оцінку незавершеного виробництва в обліку через різницю у підходах до капіталізації (декапіталізації) виробничих затрат. Капіталізація в собівартість незавершеного виробництва тільки прямих виробничих затрат відповідає принципам калькулювання системи “direct-costing”. Капіталізація більшої сукупності виробничих (прямих виробничих, змінних та розподілених постійних загальновиробничих затрат) у собівартість незавершеного виробництва відповідає принципам калькулювання системи “absorption-costing”. Варто відзначити, що останній підхід покладено в основу П(С)БО 16 “Витрати” [20], який регулює склад затрат, що включаються в собівартість незавершеного виробництва. Тобто в інформаційній системі фінансового обліку первісна вартість незавершеного виробництва формується в сумі повних виробничих затрат. Проте часто така інформація, задовольняючи вимоги широкого кола користувачів фінансової звітності, є нерелевантною для управлінського персоналу підприємства. У практиці економічно розвинених країн вважається, що калькулювання собівартості, в т.ч. і незавершеного виробництва, тільки за статтями прямих затрат більшою мірою відповідає запитам менеджерів підприємства.

Отже, одним із найважливіших критеріїв класифікації незавершеного виробництва, який прямо впливає на забезпечення інформаційних вимог різних груп користувачів, є обсяг

затрат. У рамках цього критерію необхідно розрізняти незавершене виробництво, первісна вартість якого сформована за прямими затратами, та незавершене виробництво, вартість якого сформована за повними виробничими затратами.

За інформаційною основою відображення (видом) затрати поділяються на фактичні та нормативні. Оскільки інформація про незавершене виробництво, сформована на основі фактичних затрат, не завжди є релевантною – зокрема, для управління майбутньою діяльністю підприємства, в системі бухгалтерського обліку може виникнути необхідність формування інформації про незавершене виробництво на основі нормативних затрат. Тому залежно від виду затрат необхідно розрізняти незавершене виробництво, відображене за фактичними або нормативними затратами.

Таблиця 1 – Напрями розширення класифікації незавершеного виробництва (пропозиція автора)

Класифікаційна ознака	Напрямки групування незавершеного виробництва	Напрямок використання класифікаційної ознаки в цілях обліку і аналізу
Форма та види продукту виробництва	Матеріалізоване	<ul style="list-style-type: none"> – вибір об'єктів обліку одиниць незавершеного виробництва; – побудова аналітичних рахунків обліку за одиницями незавершеного виробництва; – проведення вертикального аналізу; – планування та реалізація робіт щодо інвентаризації
	Нематеріалізоване: <ul style="list-style-type: none"> – у формі виконаних робіт; – у формі наданих послуг 	
Технологічна складність	Просте	<ul style="list-style-type: none"> – вибір об'єктів обліку затрат виробництва; – побудова системи рахунків обліку затрат виробництва; – розмежування затрат виробництва за відповідними видами незавершеного виробництва (визначення “точки розриву”)
	Складне: <ul style="list-style-type: none"> – основне; – супутнє; – побічне 	
Вид оцінки	Відображене за первісною вартістю	<ul style="list-style-type: none"> – в цілях забезпечення достовірності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів; – виконання вимог П(С)БО 9 “Запаси” [2]; – виконання вимог П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” [18]; – забезпечення інформаційних вимог менеджменту підприємства релевантною інформацією для прийняття рішень
	Відображене за чистою вартістю реалізації	
	Відображене за поточною (відновлюваною) вартістю	
	Відображене за ринковою вартістю	
	Відображене за теперішньою вартістю	
	Відображене за справедливою вартістю	
Необхідність формування інформації за сегментами	За господарськими сегментами	<ul style="list-style-type: none"> – в цілях виконання вимог П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” [19]; – для послідовного заповнення структурних частин звіту за ф. № 6 “Інформація за сегментами”; – здійснення оцінки результативності окремих напрямів діяльності або структурних одиниць підприємства в загальний результат; – проведення аналізу структури незавершеного виробництва в розрізі відповідних видів сегментів
	За географічними сегментами: <ul style="list-style-type: none"> – географічними виробничими; – географічними збутовими 	
	За звітними сегментами	
	За неподібними сегментами	
	За нерозподіленими статтями активів	
	За пріоритетними звітними сегментами	
	За допоміжними звітними сегментами	
Обсяг затрат	Первісна вартість якого сформована за повними затратами	<ul style="list-style-type: none"> – виконання вимог П(С)БО 9 “Запаси” [2] та П(С)БО 16 “Витрати” [20] у частині формування первісної вартості незавершеного виробництва; – організація системи управлінського обліку відповідно до вимог управління підприємством; – формування широкого поля первісної оцінки незавершеного виробництва
	Первісна вартість якого сформована за прямими затратами	
Вид затрат	На основі фактичних затрат	<ul style="list-style-type: none"> – формування широкого поля первісної оцінки незавершеного виробництва
	На основі нормативних затрат	
Період відображення	Минулих звітних періодів	<ul style="list-style-type: none"> – оцінка результатів минулої діяльності; – проведення горизонтального аналізу; – здійснення прогнозів діяльності; – розробка та впровадження політики управління незавершеним виробництвом
	Поточних звітних періодів	
	Майбутніх звітних періодів	

Критерії класифікації за обсягом та видом затрат мають важливе значення, оскільки можуть бути використані при побудові системи рахунків фінансового та управлінського обліку незавершеного виробництва. При цьому вказані критерії можуть бути інтегровані один з одним (розглядатися у переплетенні), внаслідок чого з'являється достатньо різноманітна інформація щодо формування первісної вартості незавершеного виробництва, що може задовольнити більш широке коло користувачів обліку. Оскільки облік та аналіз в рамках управління підприємством необхідно організовувати та здійснювати з метою відображення минулої, поточної та майбутньої діяльності, логічним є необхідність формування інформації про незавершене виробництво в розрізі минулих, поточних та майбутніх періодів. Така класифікаційна ознака є актуальною при здійсненні оцінки результатів діяльності підприємства в минулих періодах, розробки та проведення поточного управління, та визначення тактики і стратегії діяльності підприємства в майбутньому.

ВИСНОВКИ

Отже, у результаті дослідження класифікаційних ознак незавершеного виробництва здійснено:

1. Узагальнення та аналіз ознак класифікації запропонованих різними авторами в літературних джерелах. Як основні критерії класифікації незавершеного виробництва виділяють: вид економічної діяльності, тип виробництва, цільове призначення виробництва, місце знаходження (перебування), організаційна структура підприємства, структура процесу виробництва, характер утворення, тип замовлення, статус (стан) замовлення, момент часу відносно періоду, потреби нормування, оцінка результатів нормування, відношення до поточних потреб, ступінь готовності, використання деталей, метод калькулювання. Проте такі класифікаційні ознаки мають традиційний характер, що було характерним ще за часів СРСР. Разом із тим, теорія і практика господарювання висуває нові вимоги, вимагаючи розгляду питання про розширення його класифікаційних ознак.

2. Уточнення та подальший розвиток запропонованих іншими авторами класифікаційних ознак у частині напрямків групування незавершеного виробництва. Зокрема, в рамках поділу за видами економічної діяльності доцільно орієнтуватися на чинний Класифікатор видів економічної діяльності. При групуванні незавершеного виробництва на рівні підприємства необхідно враховувати всі операції виробничого процесу, які притаманні окремому суб'єкту господарювання. При поділі незавершеного виробництва за ознакою моменту часу відносно періоду необхідно також виділяти проміжний залишок незавершеного виробництва.

3. Удосконалення існуючої класифікації незавершеного виробництва шляхом доповнення новими критеріями, до яких варто віднести: форма та вид продукту виробництва, технологічна складність, вид оцінки, необхідність формування інформації за сегментами, обсяг та вид затрат; період відображення. Запропоновані напрями класифікації можуть використовуватися в подальшому для оптимізації робіт щодо інвентаризації (форма та види продукту виробництва), побудови системи рахунків обліку виробничих затрат та їх розмежування за видами продукції виробництва (технологічна складність), задоволення різноманітних потреб користувачів оцінки незавершеного виробництва (вид оцінки), оцінки результативності окремих напрямів діяльності підприємства (необхідність формування інформації за сегментами), організації системи управлінського обліку (обсяг і вид затрат), проведення аналізу та розробки політики управління незавершеним виробництвом (період відображення).

Отримані результати дослідження дають можливість розглянути видове різноманіття незавершеного виробництва крізь призму різних критеріїв, що відображають його відповідні характеристики. Узагальнена та розширена класифікація є основою для впровадження альтернативних варіантів організації обліку незавершеного виробництва та політики управління запасами і затратами підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Матвеева Т. И. Учет незавершенного производства : монография / Т. И. Матвеева. — М.: Финансы и статистика, 1983. — 104 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : наказ МФУ від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Боярський Ю. І. Бухгалтерський облік і контроль незавершеного виробництва в системі управління підприємством : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Ю. І. Боярський. — Житомир, 2011. — 20 с.
4. Зайцева Т. И. Учёт и оценка незавершённого производства : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Зайцева Татьяна Ивановна. — СПб. : С.-Петербург. гос. ун-т, 2007. — 179 с.
5. Каценеленбаум З. С. Основные и оборотные средства в машиностроении / З. С. Каценеленбаум. — М. : Машгиз, 1958. — 179 с.
6. Крепиш П. В. Расчеты незавершенного производства в машиностроении / П. В. Крепиш. — М. : Машгиз, 1948. — 156 с.
7. Радиевский М. В. Планирование и учет незавершенного производства / М. В. Радиевский. — Мн. : БНИИТИиГЭИ, 1971. — 39 с.
8. Савичев П. И. Учет и инвентаризация незавершенного производства в промышленных предприятиях / П. И. Савичев. — М. : Госфиниздат, 1954. — 80 с.
9. Ткаченко Н. Формування виробничої собівартості продукції, незавершеного виробництва, рентабельності та визначення ціни продажу / Н. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 6. — С. 29—35.
10. Ярмагаев Ю. И. Нормативные расчеты незавершенного производства в условиях АСУП машино-приборостроительного предприятия : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.13 “Математические и инструментальные методы экономики” / Ю. И. Ярмагаев. — Л., 1986. — 16 с.
11. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 : Наказ Держспоживстандарту України від 11.10.2010 N 457 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.zakon.nau.ua.
12. Палий В. Ф. Основы калькулирования : монография / В. Ф. Палий. — М. : Финансы и статистика, 1987. — 288 с.: ил.
13. Смірнова І. В. Облік та розподіл витрат незавершеного виробництва : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Смірнова Ірина Володимирівна. — Кіровоград, КДТУ, 2001. — 199 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік : [підруч. для студ. спец. “Облік і аудит” ВНЗ] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — [8-ме вид., доп. і перероб.]. — Житомир : ПП “Руга”, 2009. — 912 с.
15. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 496 с.
16. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ МФУ України від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.minfin.gov.ua.
17. Економіка та організація виробництва : підруч. / за ред. В. Г. Герасимчука, А. Е. Розенплентера. — К. : Знання, 2007. — 678 с.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” : наказ МФУ від 07.06.1999 № 163 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” : наказ МФУ від 19.05.2005 № 412 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : Наказ МФУ від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

REFERENCES

1. Matveeva, T.I. (1983), *Uchet nezavershyennogo proizvodstva* [Accounting of Work-in-progress], monograph, Finansy i statistika, Moscow, USSR.
2. Regulation (standard) of accounting № 9 “Inventories” (1999), Decree of Ministry of Finance of Ukraine, available at: www.zakon.rada.gov.ua (access April 21, 2014).

3. Boyarskyi, Yu.I. (2011), "Accounting and control of work-in-process in the system of company's management", Thesis abstract for Cand. Sc. (Economics), 08.00.09, Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine.
4. Zaytseva, T.I. (2007), "Accounting and estimation of work-in-process", Dissertation for Cand. Sc. (Economics), 08.00.12, St. Petersburg State University, St. Petersburg, Russia.
5. Katselenbaum, Z.S. (1958), *Osnovnye i oborotnye sredstva v mashinostroenii* [Fixed and Current Assets in Mechanical Engineering], Mashhiz, Moscow, USSR.
6. Krepish, P.V. (1948), *Raschety nezhavershyennogo proizvodstva v mashinostroenii* [Calculations of Work-in-process in Mechanical Engineering], Mashhiz, Moscow, USSR.
7. Radievsky, M.V. (1971), *Planirovanie i uchet nezhavershyennogo proizvodstva* [Planning and accounting of work-in-process], Minsk, USSR.
8. Savichev, P.I. (1954), *Uchet i inventarizatsiya nezhavershyennogo proizvodstva v promyshlennykh predpriyatiyakh* [Accounting and Inventory of Work-in-process in Industrial Enterprises], Hozfinizdat, Moscow, USSR.
9. Tkachenko, N.M. (2001), "Formation of production cost of goods, work-in-process, profitability and pricing", *Accounting and auditing*, Iss. 6, pp. 29-35.
10. Yarmahae, Yu.I. (1986), "Normative calculations of work-in-process in conditions of ACSE in instrument and mechanical engineering", 08.00.13, N. A. Voznesensky Finance and Economics Institute of Leningrad, Leningrad, USSR.
11. Classification of Economic Activities DK 009:2010 (2010), Decree of Derzhspozhyvstandard of Ukraine, available at: www.zakon.rada.gov.ua (access April 21, 2014).
12. Paliy, V.F. (1987), *Osnovy kalkulyrovaniya* [Fundamentals of Calculation], monograph, Finansy i statistika, Moscow, USSR.
13. Smirnova, I.V. (2001), "Accounting and allocation of costs of work-in-process", Dissertation for Cand. Sc. (Economics), 08.06.04, Kirovohrad State Technical University, Kirovohrad, Ukraine.
14. Butynets, F.F. (2009), *Bukhhalterskiy finansovyi oblik* [Financial Accounting], high school textbook, Zhytomyr, Ukraine.
15. Needles, B. E. (Jr), Anderson, H. R. and Caldwell, J. C. (1990), *Principles of Accounting*, 4th Ed., Houghton Mifflin Company, Boston, USA.
16. About approval of recommendations for accounting of inventories (2007), Decree of Ministry of Finance of Ukraine, available at: www.zakon.rada.gov.ua (access April 21, 2014).
17. Herasymchuk, V.H. and Rosenplenter, A.E. (2007), *Ekonomika ta organizatsiya vyrobnitstva* [Economics and Organization of Production], Znannya, Kyiv, Ukraine.
18. Regulation (standard) of accounting № 19 "Enterprise Combinations" (1999), Decree of Ministry of Finance of Ukraine, available at: www.zakon.rada.gov.ua (access April 21, 2014).
19. Regulation (standard) of accounting № 29 "Consolidated Financial Statements" (2005), Decree of Ministry of Finance of Ukraine, available at: www.zakon.rada.gov.ua (access April 21, 2014).
20. Regulation (standard) of accounting № 16 "Expenses" (1999), Decree of Ministry of Finance of Ukraine, available at: www.zakon.rada.gov.ua (access April 21, 2014).