

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471.1

Оцінка незавершеного виробництва пивоварних підприємств: облікові аспекти

Вигівська І.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету

Гордієнко Л.П.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

У статті розвинений обліковий механізм розподілу прямих витрат через формування алгоритму такого розподілу, який будується відповідно до коефіцієнта готовності пива, а також запропонована процедура оцінки незавершеного виробництва пивоварних підприємств шляхом розроблення моделі формування собівартості таких об'єктів на основі механізму трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: незавершене виробництво, калькулювання, оцінка, прямі витрати, облік, пивоварні підприємства, собівартість.

Выговская И.Н., Горидиенко Л.П. ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА ПИВОВАРЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ: УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ

В статье развит учетный механизм распределения прямых расходов путем формирования алгоритма такого распределения, которое базируется в соответствии с коэффициентом готовности пива, а также предложена процедура оценки незавершенного производства пивоваренных предприятий путем разработки модели формирования себестоимости таких объектов на основе механизма трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: незавершенное производство, калькуляция, оценка, прямые расходы, учет, пивоваренные предприятия, себестоимость.

Vygivska I.M., Gordiyenko L.P. ASSESSMENT OF PROGRESS BREWERIES: ACCOUNTING ASPECTS

The paper developed an allocation mechanism of direct costs through the formation of this distribution algorithm, which is built according to the coefficient of readiness beer and proposed procedure for evaluating progress breweries through the development model of the cost of such facilities through transfer pricing mechanism.

Keywords: progress, calculation, estimate direct costs, accounting, breweries, cost.

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

Проблема бухгалтерського обліку та оцінки незавершеного виробництва актуальна для пивоварних підприємств, технологічними особливостями якого є складність та безперервність виробництва пива, розтягнутість у

часі (тривалість) процесу виробництва. Такі складнощі технології виробництва та диверсифікація продуктів пивоваріння призводять до відсутності єдиної узагальненої моделі оцінки незавершеного виробництва для підприємств галузі пивоваріння.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оцінки в бухгалтерському обліку є актуальним та досить складним, що зумовило значний інтерес до цієї проблематики з боку науковців. Питання бухгалтерського обліку та оцінки незавершеного виробництва досліджували М. Лінник, В. Міщенко, Ю. Миронова, Л. Мудра, І. Смірнова, Н. Ткаченко. Проте складність та багатогранність незавершеного виробництва, зокрема в галузі пивоваріння,

зумовлює необхідність подальшого дослідження цієї проблематики.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Кожне підприємство самостійно приймає рішення про порядок оцінки витрат незавершеного виробництва та калькулювання вартості готової продукції, що є одним з елементів управління витратами [6]. Водночас без наявності моделі оцінки незавершеного виробництва неможливо здійснювати ефективне управління витратами незавершеного виробництва, що може вплинути на стабільність діяльності всього підприємства [2]. Різні моделі оцінки витрат незавершеного виробництва будуть по-різному впливати на собівартість готової продукції, що підтверджує актуальність цього питання для підприємств пивоварної галузі. Розробка моделі оцінювання витрат незавершеного виробництва пивоварних підприємств повинна враховувати особливості виробничого процесу, що безпосередньо впливають на вибір методик калькулювання виробничих витрат [4].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є вивчення механізму розподілу прямих витрат виробництва з урахуванням технологічних особливостей пивоваріння, а також ідентифікація порядку оцінки незавершеного виробництва задля найбільш оптимального методу калькулювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінка – важливий етап облікового відображення активів, зобов'язань, капіталу та господарських операцій в бухгалтерському обліку, оскільки забезпечує спільну основу для порівняння показників діяльності між різними підприємствами [3]. Оцінка є способом вираження об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику.

В бухгалтерському обліку важливішою є оцінка за історичною вартістю, тобто нагромаджуються усі витрати, що були понесені на виготовлення або придбання та доведення до належного стану певного об'єкта [8; 9]. Це зумовлене не лише потребою в калькулюванні собівартості кінцевої продукції, але й тим, що незавершене виробництво є складовою активів підприємства, вартість якого відображається в балансі, тому його вартісне вираження є необхідним для виконання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Модель оцінки незавершеного виробництва передбачає наявність на підприємстві технології оцінювання незавершеного виробництва [1]. Технологія оцінювання – це визначена на підприємстві внутрішніми організаційно-розпорядчими документами послідовність процесу оцінювання вартості активів та зобов'язань, яка включає визначення об'єкта, предмета, мети та функції оцінки; розробку способів оцінки; визначення шляху найкращого та найбільш ефективного застосування вибраного способу оцінки; збір та аналіз необхідної інформації; зіставлення вартостей, отриманих різними способами; встановлення найбільш вірогідної вартості витрат незавершеного виробництва [7].

Оцінка незавершеного виробництва і спосіб відображення його в обліку залежать від низки таких факторів, як тип виробництва; складність і номенклатура продукції, що виготовляється; порядок зберігання міжопераційних переділів; інші особливості технології та організації виробництва. Оцінка незавершеного виробництва є складовою калькулювання собівартості готової продукції [5]. Розглянемо основні підходи до калькулювання собівартості готової продукції, що широко використовуються в практиці вітчизняних та міжнародних підприємств.

Метод обліку витрат стандарт-костингу (Standart Costing) полягає в тому, що система обліку витрат і калькуляції собівартості здійснюється з використанням нормативних витрат. Використання цього методу для оцінювання незавершеного виробництва пивоварних підприємств доцільне для тих видів пива, що виготовляються постійно. Проте якщо підприємство постійно удосконалює рецептуру пива, розробляє та впроваджує у виробництво нові сорти пива, то метод стандарт-костингу не може бути застосований у зв'язку з тим, що норми витрат на нові сорти пива ще не встановлені. Тому для таких видів продукції пивоварних підприємств певний час необхідно застосовувати інші методи, поки не будуть встановлені норми витрат.

Метод директ-костингу застосовують підприємства з незначним обсягом постійних витрат, умови господарювання яких передбачають досить просте визначення результату їх роботи. В основі цього методу лежать визначення собівартості продукції та визначення маржинального доходу, а також критичний обсяг виробництва, за якого всі витрати виробництва будуть покриті за рахунок виручки без отримання прибутку. За такого

методу облік здійснюється в розрізі змінних витрат; постійні витрати обліковуються загально по підприємству та відносяться до зменшення операційного прибутку. У зв'язку з тим, що цей метод оцінки орієнтований на використання на підприємствах, де постійні витрати є незначними, а результат роботи можна чітко визначити, на нашу думку, він є недоцільним до використання на пивоварних підприємствах. Складність процесу виробництва та його розтягнутість у часі ускладнюють безпосереднє перенесення витрат на конкретний вид пива або напівфабрикат та не забезпечують релевантною інформацією управлінський персонал.

Метод «точно в строк» (Just In Time) базується на відмові від виробництва продукції великими партіями; виготовлення продукції здійснюється малими партіями відповідно до необхідності, в результаті чого досягається зниження рівня запасів товарно-матеріальних цінностей. Використання цієї методики дає змогу підприємству позбутися зайвих витрат шляхом скорочення непродуктивних витрат, які складаються, зокрема, з випуску зайвої продукції, простоїв устаткування та персоналу, утримання зайвих складських приміщень, втрат, пов'язаних з наявністю дефектів виробів. Однак цей метод не придатний до застосування в галузі пивоваріння, оскільки обсяги виготовлення пива є досить значними, а наявність готового пива на складах забезпечує постійність пропозиції, а особливо в теплу пору року, коли обсяги споживання пива значно зростають.

Метод ABC-костингу (Activity Based Costing) є диференційованим методом обліку собівартості, що передбачає визначення повного переліку та послідовності виконання операцій з одночасним розрахунком потреби ресурсів для кожної операції. Вся сукупність ресурсів, що витрачається в процесі здійснення робочої операції, утворює вартість останньої; втім, сумування вартості усієї сукупності робочих операцій не дає показник собівартості продукції; для визначення останньої додатково розраховується індекс розподілу витрат, що дає змогу визначити кількість витрачених ресурсів у розрахунку на випуск продукції.

Система таргет-костингу (Target Costing) застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації застарілої продукції. В основу ідеї таргет-костингу покладено поняття цільової собівартості та таку формулу її розрахунку: Собівартість = Ціна – Прибуток. За системою таргет-костингу собівартість є

не просто розрахунковим показником, але й, що принципово, «орієнтовно еталонним» в умовах розвинутої конкуренції на ринку відповідного продукту. За цих умов логічним є завдання системи таргет-костингу, а саме освоєння продукту з орієнтиром його кошторисної собівартості на цільову собівартість. Якщо неможливо досягнути цільової собівартості продукції, не погіршивши її якість, то приймається рішення про те, що така продукція випускатися не буде.

Слід відзначити, що застосування системи таргет-костингу на пивоварних підприємствах є обмеженим, що пов'язане з особливостями технології виготовлення пива, зокрема рецептурою виробництва пива. Так, вибір сировини на користь інших альтернативних варіантів, наприклад іншого сорту, може призвести до зниження якості готового пива. У зв'язку з цим логічною виглядає пропозиція щодо застосування цієї системи частково стосовно тих елементів витрат, які не впливають на якість кінцевого продукту – пива.

Кайзен-костинг (Kaizen costing) полягає у поступовому зниженні витрат на етапі виробництва продукції з метою забезпечення необхідного рівня величини собівартості, а отже, прибутковості виробництва. Кайзен-завдання ставиться як на рівні кожного виробу, так і на рівні підприємства загалом за окремими статтями змінних витрат. Постійні витрати підраховуються за окремими підрозділами та групуються у спеціальні бюджети. Використовуючи дані кайзен-задачі та бюджети постійних витрат, фахівці складають річний бюджет підприємства. Як і таргет-костинг, кайзен-костинг може застосовуватись на пивоварних підприємствах із певними обмеженнями, що описані вище, проте його використання як допоміжного методу, на нашу думку, може мати місце, оскільки дає змогу виявити й усунути непродуктивні витрати та підвищити ефективність використання ресурсів.

За діючою практикою пивоварних підприємств прямі витрати розподіляються після закінчення технологічної обробки сировини та напівфабрикатів і включаються до вартості такого активу. Проте процес пивоваріння характеризується розтягнутістю в часі і може виходити за межі одного звітного періоду. Бродіння пива відбувається протягом 16 днів (для різних видів пива цей показник може різнитися), і може скластися ситуація, що 14 днів припадають на один місяць, а два – на інший. Тому уся сума заробітної плати працівників основного виробництва буде віднесена на

вартість молодого пива лише в новому місяці, де бродіння тривало 2 дні. Ця ситуація призводить до непропорційності розподілу витрат між звітними періодами, відповідно, викривлення інформації про вартість незавершеного виробництва. З метою вирішення цього завдання запропоновано здійснювати розподіл прямих виробничих витрат відповідно до відсотку готовності пива (рис. 1), що забезпечить відповідність облікового відображення прямих витрат їх фактичному понесенню.

Коефіцієнт готовності пива розраховується з огляду на кількість стадій незавершеного виробництва готового пива та вартість незавершеного виробництва пива, сформовану на всіх попередніх стадіях. Таким чином, рівень готовності продукції може бути оцінений за такою формулою:

$$K_i^{zom} = \frac{C_i}{\sum_{i=1}^n C_i} \cdot 100\%, \quad (1)$$

де C_i – сума виробничих витрат на i -му переділі, грн.;

$\sum_{i=1}^n C_i$ – загальна сума витрат на всіх етапах виробничого циклу, грн.

Можливі допустимі значення загального коефіцієнта готовності продукції знаходяться в діапазоні від 0 до 1. Продукція, яка пройшла всі технологічні етапи виробництва і відповідає визначеним стандартам, вважається готовою і має коефіцієнт готовності 1, а для

незавершеної продукції значення можливі в такому діапазоні: $0 < K_{zom} < 1$. Порядок розрахунку коефіцієнтів готовності для цехів пивоварного підприємства наведено в табл. 1.

Коефіцієнт готовності для цеху виготовлення солоду (солодовні):

$$K_c^{zom} = \frac{C_c}{\sum_{i=1}^n C_i}, \quad (2)$$

де C_c – сума витрат солодового цеху (переділу).

Коефіцієнт готовності для варильного цеху:

$$K_b^{zom} = \frac{C_c + C_b}{\sum_{i=1}^n C_i}, \quad (3)$$

де C_b – сума витрат варильного цеху (переділу).

Коефіцієнт готовності для бродильного цеху:

$$K_g^{zom} = \frac{C_c + C_b + C_g}{\sum_{i=1}^n C_i} \text{ або } K_c^{zom} + \frac{C_g}{\sum_{i=1}^n C_i}, \quad (4)$$

де C_g – сума витрат бродильного цеху (переділу).

Коефіцієнт готовності для лагерного цеху:

$$K_l^{zom} = \frac{C_c + C_b + C_g + C_l}{\sum_{i=1}^n C_i} \text{ або } K_g^{zom} + \frac{C_l}{\sum_{i=1}^n C_i}, \quad (5)$$

де C_l – сума витрат лагерного цеху (переділу).

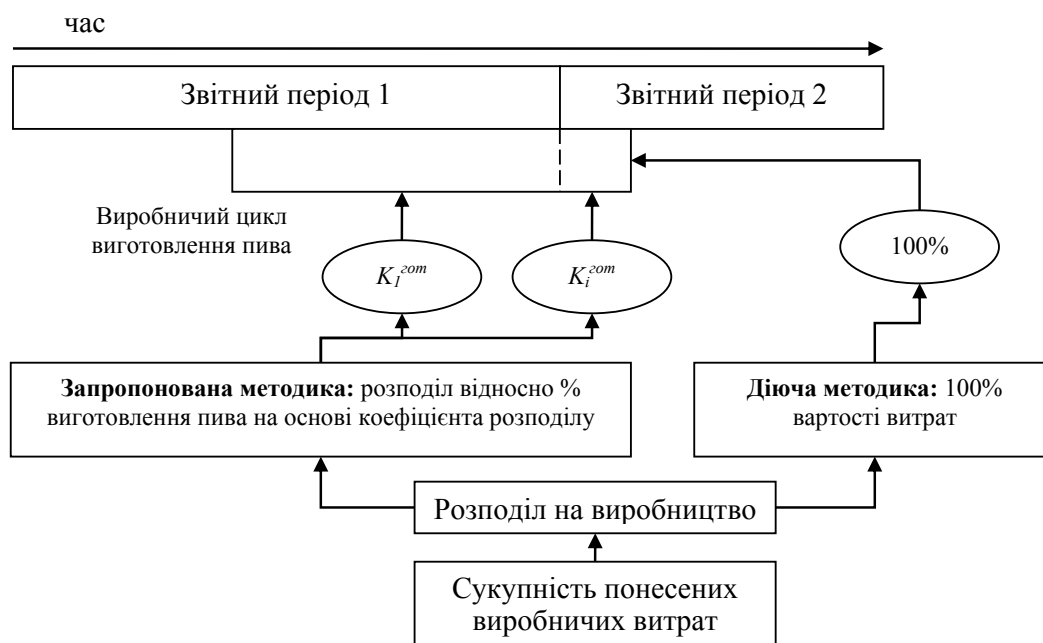


Рис. 1. Розподіл прямих виробничих витрат на основі коефіцієнтного розподілу відносно відсотка виготовлення пива

Коефіцієнт готовності для цеху розливу:

$$K_p^{zom} = \frac{C_c + C_b + C_б + C_l + C_p}{\sum_{i=1}^n C_i} = K_{\theta}^{zom} + \frac{C_p}{\sum_{i=1}^n C_i}, \quad (6)$$

де C_p – сума витрат лагерного цеху (переділу).

Між витратами, понесеними на виробництво пива, та коефіцієнтом його готовності

існує пряма залежність (рис. 2). Вона впливає з трансфертного ціноутворення та полягає в тому, що чим більший коефіцієнт готовності пива (тобто виробничий процес прямує до завершення), тим більша сума понесених витрат, що формують собівартість незавершеного виробництва по цехах, зрештою, собівартість пива як готової продукції. Розриви у функціях витрат пов'язані з поведін-

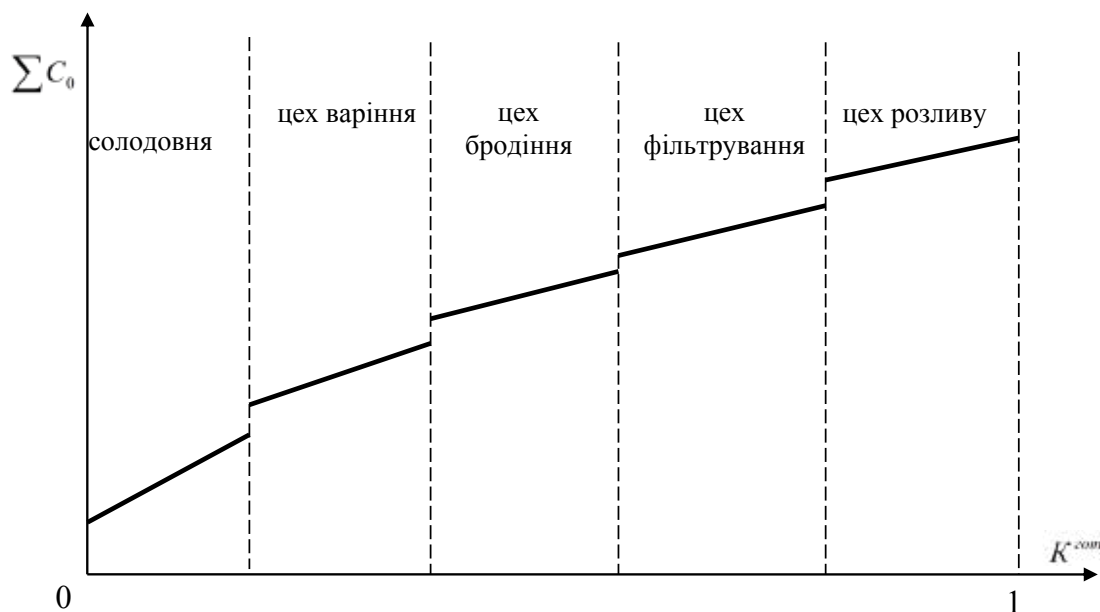


Рис. 2. Взаємозв'язок між витратами на виробництво пива та коефіцієнтом його готовності

Таблиця 1

Порядок розрахунку коефіцієнтів готовності для цехів пивоварного підприємства

Цех	Порядок розрахунку	Умовні позначення
Солодовий	$K_c^{zom} = \frac{C_c}{\sum_{i=1}^n C_i}$	C_c – сума витрат цеху (переділу) з виготовлення солоду.
Варильний	$K_b^{zom} = \frac{C_c + C_b}{\sum_{i=1}^n C_i}$	C_b – сума витрат варильного цеху (переділу).
Бродильний	$K_б^{zom} = \frac{C_c + C_b + C_б}{\sum_{i=1}^n C_i}$ або $K_c^{zom} + \frac{C_б}{\sum_{i=1}^n C_i}$	$C_б$ – сума витрат бродильний цеху (переділу).
Лагерний	$K_l^{zom} = \frac{C_c + C_b + C_б + C_l}{\sum_{i=1}^n C_i}$ або $K_б^{zom} + \frac{C_l}{\sum_{i=1}^n C_i}$	C_l – сума витрат лагерного цеху (переділу).
Розливу	$K_p^{zom} = \frac{C_c + C_b + C_б + C_l + C_p}{\sum_{i=1}^n C_i} = K_{\theta}^{zom} + \frac{C_p}{\sum_{i=1}^n C_i}$	C_p – сума витрат цеху розливу (переділу).

кою постійних витрат і не обов'язково враховуються на початку періоду. Рівень готовності може бути оцінений і в рамках кожного окремого переділу (цеху). Тоді оцінка готовності буде визначатись не до загального показника витрат, а до показника витрат досліджуваного переділу (цеху).

Сьогодні існує досить велика кількість способів оцінки незавершеного виробництва. На підприємствах з безперервним технологічним процесом оцінка незавершеного виробництва здійснюється за собівартістю сировини і матеріалів, завантажених в апарати. Кількість сировини, матеріалів і напівфабрикатів визначається шляхом проведення замірів та лабораторних аналізів і вказується в перерахунку на вміст у них корисної речовини. У цехах з коротким циклом технологічного процесу оцінка незавершеного виробництва здійснюється тільки за собівартістю вихідної сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що знаходяться в переробці.

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

$$C_i^{H3B} = C_i^B \cdot K_i^{zom}, \quad (7)$$

де C_i^B – виробнича собівартість продукції на i -му переділі, грн.;

K_i^{zom} – коефіцієнт готовності продукції.

Незважаючи на простоту розрахунку, визначити рівень готовності продукції на пивоварному підприємстві досить непросто, бо на кожному етапі виробничого циклу відбуваються процеси, які контролюються за різними якісними та кількісними характеристиками. Звісно, завжди можна визначити рівень готовності з урахуванням тривалості виробничого циклу та коефіцієнтів наростання витрат.

Загальний розрахунок рівня готовності продукції з урахуванням тривалості виробничого циклу та коефіцієнта наростання витрат визначається так:

$$C^{H3B} = C^B \cdot K_{Bд} / K_{ТЦ} \cdot K^{HB}$$

або $C^{H3B} = C^B \cdot K^{zom} \cdot K^{HB}, \quad (8)$

де C^B – виробнича собівартість готової продукції, грн.;

$K_{Bд}$ – кількість відпрацьованих днів у досліджуваному періоді, дні;

$K_{ТЦ}$ – тривалість виробничого циклу, дні;

K^{HB} – коефіцієнт наростання витрат;

K^{zom} – коефіцієнт готовності продукції.

Вартість залишків незавершеного виробництва на кінець періоду переноситься на наступний період, звідси випливає таке:

$$C_{П_{t+1}}^{B(H3B)} = C_{П_t}^{B(H3B)}. \quad (9)$$

Оскільки зростання витрат на різних етапах виробництва пива на підприємствах відбувається нерівномірно, то виникає необхідність аналізу поведінки кумулятивних витрат (з наростаючим підсумком) після кожного переділу (етапу).

Загальний розрахунок коефіцієнта наростання витрат має такий вигляд:

$$K^{HB} = ((C_1^M + C_1^D) + (C_1^M + C_1^D + C_2^M + C_2^D) + \dots + ((C_1^M + C_1^D) + \dots + (C_n^M + C_n^D))) / (\sum (C_i^M + C_i^D) \cdot n), \quad (10)$$

де $i \in \{1, 2, \dots, n\}$.

Для пивоварних підприємств коефіцієнт наростання прямих витрат такий:

$$K^{HB} = ((C_c^M + C_c^D) + (C_c^M + C_c^D + C_b^M + C_b^D) + (C_c^M + C_c^D + C_b^M + C_b^D + C_6^M + C_6^D) + (C_c^M + C_c^D + C_b^M + C_b^D + C_6^M + C_6^D + C_d^M + C_d^D) + (C_c^M + C_c^D + C_b^M + C_b^D + C_6^M + C_6^D + C_d^M + C_d^D + C_p^M + C_p^D)) / (\sum (C_i^M + C_i^D) \cdot 5)$$

або

$$K^{HB} = (K_c^B + K_b^B + K_6^B + K_\phi^B + K_p^B) / 5, \quad (11)$$

де частка кумулятивних витрат після операції виробництва солоду:

$$K_c^B = (C_c^M + C_c^D) / \sum (C_i^M + C_i^D), \quad (12)$$

частка кумулятивних витрат після операції виробництва суслу:

$$K_b^B = ((C_c^M + C_c^D) + (C_b^M + C_b^D)) / \sum (C_i^M + C_i^D), \quad (13)$$

частка кумулятивних витрат після операції бродіння:

$$K_6^B = ((C_c^M + C_c^D) + (C_b^M + C_b^D) + (C_6^M + C_6^D)) / \sum (C_i^M + C_i^D), \quad (14)$$

частка кумулятивних витрат після операції доброжування:

$$K_\phi^B = ((C_c^M + C_c^D) + (C_b^M + C_b^D) + (C_6^M + C_6^D) + (C_d^M + C_d^D)) / \sum (C_i^M + C_i^D), \quad (15)$$

частка кумулятивних витрат після розливу пива:

$$K_p^B = ((C_c^M + C_c^D) + (C_b^M + C_b^D) + (C_6^M + C_6^D) + (C_d^M + C_d^D) + (C_p^M + C_p^D)) / \sum (C_i^M + C_i^D), \quad (16)$$

де C_i^M – прямі витрати на i -му переділі;

C_i^D – додані витрати на i -му переділі.

Використання кожного з вищенаведених способів оцінки незавершеного виробництва

на пивоварних підприємствах має свої позитивні та негативні сторони, а вибір кожного з них залежить від мети управлінського персоналу та обмежень застосування методу технологічними особливостями виготовлення конкретних видів пива та використання конкретних інгредієнтів.

У цьому контексті серед вартісних показників незавершеного виробництва також привертає до себе увагу такий метод, як оцінка за трансфертними цінами (витратами). Вважаємо, що саме цей метод оцінки витрат незавершеного виробництва буде найефективнішим для застосування на великих підприємствах пивоварної галузі. Наша позиція ґрунтується на тому, що метод трансфертного ціноутворення відповідає специфіці виробничого процесу підприємств пивоварної галузі та стадійності виготовлення продукції, а з урахуванням великої кількості заводів, що входять до четвірки найбільших виробників пива в Україні, та операцій з передачі напівфабрикатів один одному метод трансфертного ціноутворення якнайкраще підходить для використання на великих підприємствах пивоварної галузі.

Пивоварні підприємства, як й інші промислові підприємства, можуть як використовувати напівфабрикати для виробництва пива, так і реалізовувати їх на сторону. В практиці пивоваріння така ситуація досить поширена, і багато пивоварних підприємств купують солод для виготовлення пива, а не виготовляють його самостійно. Таким чином, виникає необхідність оцінювання незавершеного виробництва в солодильному цеху не лише для цілей контролю та управління, але й для визначення вартості з метою реалізації як напівфабрикату. У зв'язку з тим, що в повному обсязі оцінити витрати незавершеного виробництва досить складно через включення в них окремих прибуткових елементів (прибутку, акцизів, податків), що включаються в ціну матеріальних ресурсів, облік незавершеного виробництва на великих підприємствах доцільно здійснювати на основі трансфертного ціноутворення.

Трансфертну ціну слід розглядати як вартісний вимірник кількісних показників витрат незавершеного виробництва, які б передавались одним центром відповідальності іншому всередині виробничого підприємства. Трансфертні витратні ціни є порівнянням внеску кожного пивоварного заводу в результат діяльності корпорації загалом за загальних вимог до них в частині рентабельності для розподілу матеріальної відповідальності між цехами

та підрозділами під час підрахунку виробничої собівартості продукції (рис. 3). При цьому кожен центр виникнення витрат незавершеного виробництва розглядається як окремий бізнес-процес, результатом якого є незавершене виробництво, а точніше, напівфабрикат пива певного ступеня готовності.

Таким чином, пропонується модель формування собівартості незавершеного виробництва підприємств пивоваріння, що поєднує метод трансфертного ціноутворення та ABC-калькулювання. За цією пропозицією кожен виробничий переділ розглядається як окремий бізнес-процес, в межах якого формується певний продукт, що є напівфабрикатом кінцевого продукту. В рамках кожного бізнес-процесу акумулюються витрати, які після завершення технологічної обробки сировини передаються в наступний бізнес-процес за принципом трансфертного ціноутворення, при цьому об'єктом передачі є витрати попереднього бізнес-процесу.

Під час виробництва пива можна рекомендувати як базову величину розрахунку витратні трансферти на основі величини нормативної собівартості, цей варіант відповідає встановленому порядку оцінки незавершеного виробництва в харчовій промисловості. Трансфертні витрати потрібно використовувати для порівняння внеску кожного виробничого цеху (підрозділу) в загальний результат роботи пивоварного підприємства за рівних до них вимог щодо рентабельності задля розмежування матеріальної відповідальності між цехами на рівні виробничо-технологічних витрат. У трансфертних витратних цінах виробничого циклу багато позитивних якостей, які можна використовувати під час оцінювання залишків незавершеного виробництва на підприємстві пивоваріння, оскільки вони найбільш чітко й повно відображають технологічно немінучі витрати виробництва та забезпечують взаємозв'язок показників обсягу продукції, що випускається у цехах і по підприємству загалом.

Висновки з цього дослідження. В результаті дослідження ми дійшли висновку, що вибір методу оцінки витрат залишків незавершеного виробництва на підприємстві є дуже складним та суперечливим завданням. Розроблено обліковий механізм розподілу прямих витрат через формування алгоритму такого розподілу, який будується відповідно до коефіцієнта готовності пива, що забезпечує дотримання принципу відповідності нарахування доходів і витрат та підвищує точність

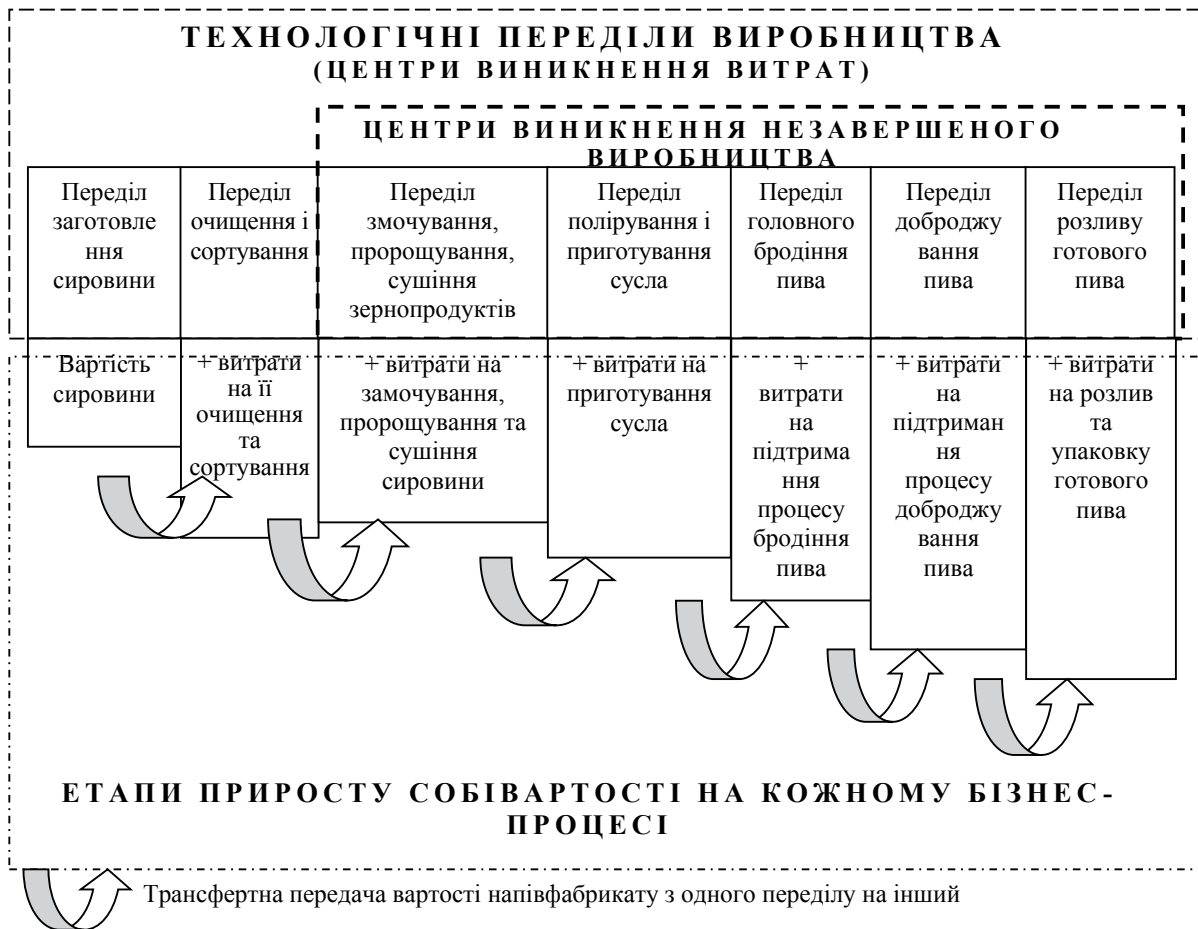


Рис. 3. Модель формування собівартості незавершеного виробництва на основі трансфертного ціноутворення

бухгалтерської інформації про незавершене виробництво пивоварних підприємств з метою управління ним. Водночас визначено процедуру оцінки незавершеного виробництва шляхом розроблення моделі форму-

вання собівартості таких об'єктів на основі механізму трансфертного ціноутворення, що дає змогу підвищити точність інформації про незавершене виробництво та є передумовою використання методу АВС-калькулювання.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Авдеев В. Издательско-полиграфическая деятельность: оценка незавершенного производства в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2009. № 8 (128). С. 22–25.
2. Барышников А. Запуск-выпуск. Управленческий учет и бюджетирование. 2011. № 44. С. 18–24.
3. Бичик С., Даморацкая А., Даморацкая Н. Словарь экономических терминов. Минск: Высш. шк., 2009. 271 с.
4. Бойчук А. Облік та аналіз витрат на виробництво (на прикладі підприємств пивоварної промисловості України): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ, 2004. 21 с.
5. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Азрилияна. Москва: Институт новой экономики, 1999. 574 с.
6. Кондратова И. Основы управленческого учета: учеб. пособие. Москва: Финансы и статистика, 2000. 160 с.
7. Кричун П. Сутність визнання доходу за будконтрактами та його зв'язок із показником незавершеного будівельного виробництва. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 2. С. 36.
8. Лановенко В. Методи оцінки собівартості незавершеного виробництва та готової продукції і їх використання в обліку й звітності. Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах

глобалізації економіки: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 3 грудня 2010 р.). Луцьк: Луцьк. нац. технічн. ун-т, Фед. ауд., бухг. і фін. АПК України, 2010. 350 с.

9. Ларикова Л., Гавриленко Л. Применение попроцессного метода калькулирования себестоимости. Региональные перспективы. Кременчук: Перспектива, 2001. С. 128–132.

REFERENCES:

1. Avdeev V.V. Yzdatelsko-polyhrafycheskaia deiatelnost: otsenka nezavershenoho proyzvodstva v bukhhalterskom uchete / V.V. Avdeev // Bukhhalterskiy uchet v yzdatelstve y polyhrafy. – 2009. – № 8 (128). – S. 22-25.
2. Baryshnykov A. Zapusk-vypusk / A. Baryshnykov // Upravlencheskiy uchet y biudzhetyrovanye. – 2011. – № 44. – S. 18-24.
3. Bychyk S.V. Slovar ekonomycheskykh terminov / S.V. Bychyk, A.S. Damoratskaia, N.V. Damoratskaia. – Mynsk: Vyssh. shk., 2009. – 271 s.
4. Boichuk A.A. Oblik ta analiz vytrat na vyrobnytstvo (na prykladi pidpriemstv pyvovarnoi promyslovosti Ukrainy). Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 / A.A. Boichuk; Derzh. akad. statyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy. – K., 2004. – 21 s.
5. Bolshoi bukhhalterskiy slovar / [pod red. A.N. Azrylyana]. – M.: Ynstytut novoi ekonomyky, 1999. – 574 s.
6. Kondratova Y.H. Osnovy upravlencheskoho ucheta: [ucheb. posobye.] / Y.H. Kondratova – M.: Fynansy i statyky, 2000. – 160 s.
7. Krychun P. Sutnist vyznannia dokhodu za budkontraktamy ta yoho zviazok iz pokaznykom nezavershenoho budivelnoho vyrobnytstva / P. Krychun // bukhhalterskiy oblik i audyt. – 2009. – № 2. – S. 36.
8. Lanovenko V.M. Metody otsinky sobivartosti nezavershenoho vyrobnytstva ta hotovoi produktsii i yikh vykorystannia v obliku y zvitnosti: tezy dopovidei Mizhnar. nauk.-prakt. konf. [“Suchasni problemy ta perspektyvy rozvytku obliku, analizu ta kontroliu v umovakh hlobalizatsii ekonomiky”], (m. Lutsk, 3 hrudnia 2010 r.). / V.M. Lanovenko. – Lutsk. nats. tekhnichn. un-t, Fed. aud., bukhh. i fin. AПК Ukrainy, 2010. – 350 s.
9. Larykova L.F. Prymenenye poprotsesnogo metoda kalkulyrovaniya sebestoymosti / L.F. Larykova, Y.A. Havrylenko // Rehionalni perspektyvy. Nauk.-prakt. zhurnal. – Asots. “Perspektyva”. – Kremenchuk. – 2001. – S. 128-132.