

РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

*Костишин Н.С., здобувач,
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу*

У статті обґрунтовано чотирьохрівневу систему нормативного регулювання обліково-аналітичного забезпечення діяльністю підприємств тютюнової промисловості. Кожен елемент цієї системи певним чином впливає на планування, облік, аналіз та контроль витрат на виробництво і калькулювання собівартості тютюнової продукції

In the article fourlevel system of the normative adjusting of the account-analytical providing of activity enterprises of tobacco industry is grounded. Every element of this system influences definitely on planning, account, analysis and control of charges, on production and calculation of tobacco unit cost

Постановка проблеми. Розвиток діяльності підприємств тютюнової галузі вимагає зміни орієнтації обліку виробництва продукції та економічного аналізу на формування обліково-аналітичного забезпечення як єдиної інтегрованої системи, яка відповідатиме вимогам усіх користувачів інформацією. Його сутність полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в єдиний цілісний і безперервний процес, використання результатів якого необхідне при формуванні рекомендацій для прийняття управлінських рішень, а тому актуальним постає питання регулювання обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Обліково-аналітична система виробництва як єдиний цілісний механізм та шляхи її регулювання у національній теорії бухгалтерського обліку майже не розглядається. Вона представлена окремими складовими, тобто нарізно визначається облік витрат і калькулювання собівартості продукції й аналіз виробництва. Проте є значна кількість напрацювань щодо обліково-аналітичного управління підприємством в цілому економістами – науковцями як Білуха М.Т. [1], Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М. [2], Камінська Т.Г. [3], Мельниченко І.В. [4], які в один голос підкреслюють єдність і синтез таких елементів управління як облік, аналіз, контроль і планування.

Цілі статті. Метою цього дослідження є систематизація нормативного регулювання обліково-аналітичного забезпечення виробництва та його обґрунтування.

Виклад основного матеріалу. Джерелами інформації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції є первинні документи, внутрішні звіти підприємства. У зв'язку з цим важливого значення набуває його регулювання за обліковою політикою підприємства, за якою мають бути визначені принципи, методи й процедури обліку витрат на виробництво тютюнової продукції, котрі б відповідали сучасним вимогам з урахуванням того, що в Україні сформована чотирьохрівнева система нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, кожний з яких певним чином впливає на формування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення.

Це, зокрема, перший рівень – Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, у якому стосовно підсистеми обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції можна виокремити перш за все принципи нарахування та відповідності доходів і витрат [5]. Принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли вони відбулися, а не на момент отримання чи сплати грошових коштів, оскільки ці періоди часу не завжди співпадають. Принцип відповідності полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, що впливають на зміни власного капіталу підприємства, відповідно зменшуючи чи збільшуючи його економічні вигоди (рис. 1).

$$\begin{array}{ccc}
 \text{Витрати} & & \text{Доходи} \\
 \downarrow A - Z & = \downarrow \text{Капітал} \uparrow = & \uparrow A - Z \\
 A - \uparrow Z & & A - \downarrow Z
 \end{array}$$

Примітка: А – активи, З – зобов'язання.

Рис. 1. Схема залежності зміни рівня капіталу від витрат і доходів

Отже, рівень капіталу прямо залежить від вибуття активів (зменшується) та їх надходження (збільшується), а також від зміни рівня зобов'язань, які впливають на нього оберненопропорційно.

Відтак, витрати і доходи є протилежними поняттями, але обидві величини мають значний вплив на ефективність діяльності підприємств у тому числі й тютюнової галузі. Їх зіставлення допомагає точно обчислити прибутковість підприємств й характеризується рентабельністю. На підприємствах тютюнової промисловості доцільно щомісяця визначати рентабельність кожного виду готової продукції (табл. 1).

Деякі підприємства у своїй практиці запровадили обчислення цього показника одночасно із формуванням собівартості тютюнових виробів, відвівши для цього окремі графи у документі „Калькуляція собівартості тютюнової продукції”.

Таким чином, дотримання розглянутого принципу бухгалтерського обліку допомагає визначити фінансові результати, які відображають мету підприємницької діяльності, її доходність, що є основним джерелом розвитку підприємства, науково-технічного удосконалення його матеріальної бази і продукції, всіх форм інвестування, а також служить джерелом сплати податків.

Таблиця 1

Рентабельність деяких марок тютюнової продукції підприємства „Imperial Tobacco”

Марка продукції	Кількість, тис. шт.	Собівартість, тис. грн.	Доход, тис. грн.	Рентабельність, %
1	2	3	4	5
Прима люкс	1 400,00	55 197,84	55 211,44	34,49
Прима люкс легка	10 300,00	370 732,15	370 749,18	47,32
Прима люкс ультра легка	1 400,00	60 462,36	60 472,2	22,78
Прима люкс супер легка	1 000,00	37 647,01	37 662,39	40,85
West Lights Stream	27 000,00	1 166 959,22	1166962,67	7,98
Прима оптима червона	7 490,00	49 651,26	49 654,87	15,70
Прима оптима синя	21 930,00	141 893,18	141 896,18	12,76

Джерело: звітність підприємства „Imperial Tobacco”

Стовно другого рівня, то таким можна вважати національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 16 „Витрати”, що визначає методологічні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у звітності [6]. Рекомендації, подані у цьому нормативному документі, стосуються основних умов визнання й невизнання ряду економічних категорій витратами звітного періоду, послідовності визначення виробничої собівартості продукції та собівартості її реалізації, переліку і складу статей витрат за елементами, витрат періоду, їх характеристики.

Положенням (стандартом) 16 „Витрати” підтримується ведення обліку за методом неповних витрат, тобто формування виробничої собівартості продукції здійснюється за рахунок прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці з відповідними відрахуваннями, інших прямих витрат та змінних загальновиробничих і постійних розподілених загальновиробничих витрат. Собівартість реалізованої продукції повинна складатись із виробничої собівартості та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат. При цьому такі накладні витрати як адміністративні, збутові тощо визнаються витратами періоду і в кінці місяця закриваються на фінансовий результат діяльності підприємства. Таким чином, П(С)БО 16 не передбачено обрахунок повної собівартості продукції, яка необхідна керівникам тютюнових підприємств щоб співставити з цінами реалізації, виявити збиткові і малорентабельні виробни. Також у ньому відсутня будь-яка інформація щодо виокремлення на підприємствах центрів витрат та центрів відповідальності, хоча деякі підприємства тютюнової промисловості запровадили таку практику обліку витрат. Однак, як стверджує один із авторів – розробників П(С)БО, „вибір центрів відповідальності та деталізація витрат є прерогативою самого підприємства і не має регламентуватися П(С)БО 16” [7, 5].

Зате, у цьому документі наведені загальні вимоги щодо включення до собівартості продукції загальновиробничих витрат, поділяючи їх на постійні й змінні. І перші, і другі у собівартість продукції включаються, шляхом розподілу на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) тільки змінні витрати виходячи з фактичної потужності, а постійні – при нормативній потужності.

У нормативних документах, розглянутих на двох попередніх рівнях, визначено узагальнені показники обліку діяльності підприємств. Вони не охоплюють і не регламентують організацію обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва тютюнової продукції. В умовах ринкової економіки методи обліку цього процесу є комерційною таємницею і предметом внутрішньогосподарського обліку та звітності. Це вимагає введення в дію галузевих Методичних рекомендацій з формування собівартості тютюнової продукції, присвячені конкретним питанням планування, ведення обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції. Вони повинні враховувати особливості тютюнової галузі щодо порядку включення витрат до складу виробничої собівартості, які обумовлені технологічним процесом.

Тому, на третьому рівні треба враховувати вимоги методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в тютюновій галузі. Однак, така галузева інструкція – відсутня, міністерства і центральні відомства питаннями ведення бухгалтерського обліку тютюнової галузі не регламентують. За таких умов виникає необхідність розробки рекомендацій з організації обліку витрат та формування собівартості продукції для тютюнових підприємств. Це допоможе реалізувати принципи зіставлення і порівняння інформації щодо обліку витрат в межах тютюнової галузі, а також забезпечить використання її для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності конкретних підприємств та тютюнової промисловості в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і удосконалення виробництва тютюнової продукції, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

З метою покращення планування, обліку витрат, їх точнішого аналізу, виявленні певних співвідношень між окремими видами витрат, при формуванні класифікації витрат за певними ознаками, на наш погляд, особливу увагу слід приділити їх поділу за центрами відповідальності, враховуючи при цьому, що тютюнове виробництво складається із двох основних цехів (тютюнового і сигаретного), допоміжного виробництва, обслуговуючих служб, а місцями виникнення витрат безпосередньо є конкретне робоче місце (устаткування). Разом з тим, доцільно прямим шляхом переносити вартість виробничих ресурсів безпосередньо на конкретний готовий виріб чи напівфабрикат, а непрямим – на центри відповідальності з поділом витрат на постійні та змінні. Таким чином, облікова інформація такого елемента витрат операційної діяльності як матеріальні витрати – відноситиметься на готову тютюнову продукцію в розрізі конкретних марок та напівфабрикатів, а такі елементи як витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати закриватимуться на центри витрат, на яких вони були здійснені.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції, необхідно згрупувати за наступними статтями калькуляції:

- сировина – листовий тютюн, жила;
- матеріали – сигаретний папір, добавки до тютюну, етикет, акцизна марка, прошілен, фольга, розривна стрічка, пакувальний папір, тара (короба);
- напівфабрикати власного виробництва – тютюнова суміш, фільтр, обідок, сигарета без фільтру, неупакована сигарета;
- купівельні напівфабрикати – фільтр, обідок;
- паливо й енергія на технологічні цілі – електроенергія, стиснуте повітря, пара, вакуум;
- заробітна плата – основна і додаткова;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- витрати від браку (тютюновий дріб);
- загальновиробничі витрати.

Враховуючи умови тютюнового виробництва, відпуском на виробництво вважається фактична видача матеріалів зі складів у цехи за замовленнями на робочі місця і їх фактичне там витрачання. При цьому фактичні витрати повинні бути підтвержені спеціальними розрахунками і звітами, в яких вони порівнюються за нормами і розшифровуються відхилення від норм. Останні повинні списуватись не на виробничу собівартість, а на собівартість реалізованої продукції.

Як уже зазначалось, загальновиробничі витрати необхідно поділяти на постійні і змінні. Віднесення певної частини цих витрат на собівартість тютюнової продукції регламентується П(С)БО 16. Але у галузевих методичних рекомендаціях необхідно уточнити порядок розподілу таких витрат та їх списання на відповідні вартості продукції. При цьому доцільно врахувати, якщо випуск продукції за звітний період нижчий нормальної потужності підприємства, то загальновиробничі витрати у межах нормальної потужності списуються на виробничу собівартість, а понаднормальні – на собівартість

реалізації.

Узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат за місяць, на підставі обробки первинної документації, відображає зведений облік витрат.

Оскільки, на підприємствах тютюнової промисловості застосовується напівфабрикатний варіант попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, то при зведенні витрат ведеться системний облік руху напівфабрикатів на рахунках у ході технологічного процесу. Передавання напівфабрикатів із цеху в цех, або на склад доцільно відображається на рахунках як у кількісних, так і у вартісних показниках. З цією метою, собівартість напівфабрикату щомісяця обчислюється шляхом сумування власних витрат та витрат, прийнятих від цехів чи переділів попередньої обробки, а собівартість готової продукції визначається послідовним накопичуванням витрат кожного цеху (переділу) у ході технологічного процесу виробництва.

Нарешті на четвертому рівні треба розробити внутрішні документи, що формуються самим підприємством (наказ про облікову політику, посадові інструкції, графік документообороту).

Висновки. Таким чином, регулювання організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції впливає на рівень ефективності виробництва, допомагає визначити рентабельність як виробів так і підприємства в цілому, сприяє одержанню керівниками відповідного рівня управління необхідної інформації для оперативного прийняття рішень.

Література.

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. / М.Т. Білуха – К.: Атіка, 2000. – 692 с.
2. Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / О.Д. Гудзинський, Г.Г.Кірейцев, Т.М. Пахомова // Облік і фінанси АПК, 2008. – № 3. – С. 89-96.
3. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст і стадії / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НАУ. – 2002. – Вип. 50. – С. 313-318.
4. Мельниченко І.В. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства: сутність і структура / І.В. Мельниченко / Економіка АПК, 2009. – № 2. – С.98-102.
5. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Затверджений Верховною Радою України. [Електронний ресурс]: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318.
7. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО 16 „Витрати” економічній роботі на підприємстві? / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит, 2007. – № 5. – С. 3-10.