

Волковская Я. В.

Харьковский национальный экономический университет имени Семена Кузнеця

ПОДХОДЫ К УЧЕТУ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ УСЛУГ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ ПРЕДПРИЯТИЯМИ ГОСТИНИЧНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСА**Резюме**

Определены особенности деятельности предприятий готельно-ресторанного комплекса. Показаны основные составляющие дополнительных услуг, что их предоставляют такие предприятия. Предложены подходы к отображению в бухгалтерском учёте дополнительных услуг, предоставляемых предприятиями готельно-ресторанного комплекса.

Ключевые слова: предприятия готельно-ресторанного комплекса, дополнительные услуги, расходы, прочие доходы операционной деятельности, управленческий учёт.

Volkovska I. V.

Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

ACCOUNTING POLICIES FOR EXTRA SERVICES PROVIDED BY ENTERPRISES OF HOTEL AND RESTAURANT COMPLEX**Summary**

The features of the activity at the enterprises of the hotel-restaurant complex are defined. The main components of the added services by enterprises of the hotel-restaurant complex are highlighted. The approaches to accounting of the added services by enterprises of the hotel-restaurant complex are proposed.

Keywords: enterprises of the hotel-restaurant complex, added services, costs, other operating incomes, management accounting.

УДК 657.21

Кондрич В. І.

Тернопільський національний економічний університет

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ВИНОРОБСТВА

Стаття містить обґрунтування доцільності трактування поняття «виробництво продукції виноробства» та його визначення в чинному законодавстві України. Обґрунтовано роль правильної ідентифікації та позиціонування цього поняття та доведено їх вплив на організацію і методику обліку. Сформовано авторське формулювання означення поняття «виробництво продукції виноробства» та пропозиції щодо внесення уточнень в чинні нормативно-правові акти. Досліджено галузеві особливості та визначено їх вплив на порядок ведення бухгалтерського обліку. Обґрунтовано доцільність вирішення проблеми вибору оптимального методу обліку витрат як ключової складової обліку виробництва продукції виноробства та запропоновано алгоритм і дерево рішень його реалізації.

Ключові слова: виноробство, бухгалтерський облік, поняття, теоретичне обґрунтування, удосконалення, алгоритм, формалізація, дерево рішень.

Постановка проблеми. Важливою складовою національної економіки України є виробництво продукції виноробства, яке здійснюється відповідно з правовими регламентами, визначеними Законом України «Про виноград та виноградне вино» № 2662-IV від 16.06.2005 р. (зі змінами та доповненнями) [7]. Згідно із Законом України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III (зі змінами та доповненнями), виробництво – це діяльність, пов'язана з випуском продукції, яка включає всі стадії технологічного процесу, а також реалізацію продукції власного виробництва [9]. У Законі України «Про ліцензування видів господарської діяльності» № 222-VIII, який планується увести в дію з 28.06.2015 року [8], означення цього поняття не подається. Проте чинний сьогодні підхід з позиції простоти та зрозумілості є прийнятним і за змістом достатньо чітко окреслює межі та сутнісну характеристику цього процесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні питання витрат виробництва і готової продукції висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділяли

Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Т.В. Дідоренко, І.В. Івакіна, М.В. Кужельний, О.А. Мошаківська, В.І. Єфіменко, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко, Л.Г. Столяр, В.Я. Фаріон та інші. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку готової продукції зробили зарубіжні вчені: П.С. Безруких, І.В. Белоус, В.В. Виноградов, А.Ш. Маргуліс, О.К. Марченко, А.Д. Шеремет та ін. Публікації науковців спрямовані на вирішення проблеми удосконалення організації та обліку витрат загалом, а також низки різних галузей. Зокрема, наукові дослідження З.В. Гуцайлюка на конкретних прикладах цукробурякового, спиртового, пивоварного та інших харчосмакових виробництв описано існування цілого ряду організаційних і технологічних особливостей, без врахування яких формування повноцінної інформаційної системи для максимального задоволення потреб управління неможливе. При цьому основна увага акцентована на необхідності проведення наукових досліджень з проблем удосконалення бухгалтерського обліку основних господарських процесів: постачання, виробництва і збуту як цукрова промисловість [2, с. 7; 3].

Інший дослідник Т.В. Дідоренко, в процесі наукових пошуків за цим напрямом, визначає економічну сутність витрат виробництва на засадах предметного позиціонування їх як об'єкта бухгалтерського обліку та з використанням якості основи тези про змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має подвійний характер [4, с. 78].

Багато вчених, досліджуючи сутність терміну «витрати», справедливо вважають їх основою виробництва, а також визначають відмінності понять «витрати», «затрати», в тому числі через призму фінансового та управлінського обліку, як підсистем облікової системи підприємства [5; 6; 10; 11].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте питання обліку виробництва на підприємствах виноробства залишаються актуальними.

Мета статті. Враховуючи об'єктивну потребу розвитку теоретичних засад удосконалення обліку та аналізу виробництва продукції виноробства в умовах жорсткої конкуренції та на тлі зниження соціально-економічного рівня в умовах кризи, метою написання статті є визначення ролі категорійного трактування для підвищення рівня їх організації та методики.

Виклад основного матеріалу. Не вдаючись до деталізації поглядів на трактування «виробництво» загалом, для дослідження проблематики обліку та аналізу та їх удосконалення в галузевому контексті варто зупинитися на розгляді поняття «виробництво продукції виноробства». Це дасть змогу найбільш повно врахувати специфіку галузі та її впливи на вищезазначені функції управління, а також виробити механізми, інструменти та складові, здатні підняти ці джерела інформаційного забезпечення на якісно новий рівень. З моменту вступу України до СОТ виноградарсько-виноробний підкомплекс опинився в умовах досконалої ринкової конкуренції, що призвело до обмеження державного протекціонізму національних виробників, до того ж більшість з них виявилися з низьким рівнем конкурентоспроможності [1, с. 3]. Подолання цієї проблеми можливе через розвиток стандартизації (у тому числі щодо ведення бухгалтерського обліку) та розвиток і удосконалення методів аналізу та контролю. Усі названі елементи є базовою основою інформаційного забезпечення управління, яке в умовах ринку та кризового стану національної економіки є рушійною силою оптимізації діяльності на засадах недопущення непродуктивних витрат і втрат, у тому числі в галузі виробництва продукції виноробства.

Варто зазначити, що в наукових публікаціях та вітчизняних нормативно-правових актах відсутнє означення конкретно поняття «виробництво продукції виноробства». Натомість вживаються близькі за сутністю поняття з різним контекстним підходом. У такому разі найбільш прийнятним буде виведення найбільш однозначного трактування, яке б не суперечило вже задекларованим взаємопов'язаним економічним категоріям і поняттям. Складність вирішення проблеми формування означення полягає у тому, що процес виробництва у цій галузі

має низку особливостей та етапів. Окрім цього він є достатньо тривалим, а тому відповідно до технології умовно розмежовується на первинне та вторинне виноробство. Перше передбачає приймання, переробку винограду та зберігання виноматеріалів, а друге – зберігання вина та його розлив у ємності, які в подальшому можуть спрямовуватися на продаж кінцевим споживачам. У більшості публікацій, пов'язаних з обліком, аналізом і контролем у виробничій галузі автори цілком логічно посилаються на встановлений чинним законодавством термінологічний апарат, не акцентуючи уваги на формулюванні узагальнено поняття. Такий підхід виправданий, але він не сприяє стандартизації та уніфікації об'єктів обліку, аналізу та контролю, оскільки процес виробництва не позиціонований з достатньою чіткістю. Це, зокрема, стосується і процесу виробництва продукції виноробства. Дотримуючись класичної виробничої доктрини, а також враховуючи існуючі наукові традиції, пропонуємо здійснювати трактування сутності цього поняття, виходячи з уже існуючих законодавчих формулювань і означень причетних до нього понять. До останніх варто віднести термін «виноробна продукція», «підприємства первинного виноробства» та «підприємства вторинного виноробства», ідентифікація яких міститься у Законі України «Про виноград та виноградне вино» № 2662-IV від 16.06.2005 р. (зі змінами та доповненнями) [7] (рис. 1).

Враховання специфіки трактувань, проілюстрованих на рисунку 1, при формулюванні означення поняття «виробництво продукції виноробства» сприятиме не лише дотриманню послідовності та ідентичності нормативних документів, а й уможливить безболісну його імплементацію в практику. Виходячи з такої позиції, виробництво продукції виноробства – це процес створення (отримання) виноробної продукції, який відповідно до технології передбачає переробку винограду на виноматеріали (включаючи сушло, сік і його концентрат) та їх витримку і подальшу обробку аж до формування кінцевого продукту.

Виходячи з такого означення, організації та методика обліку повинна враховувати щонайменше наявність двох переділів. Адже у виноробній промисловості функціонують підприємства первинного і вторинного виноробства. Виробничий цикл у виноробстві триває від декількох десятків днів (виробництво ординарного вина) до 10-15 і більше років (виробництво коньяку). На підприємствах первинного виноробства переробляють виноград і одержують з нього виноматеріали. Дані під-

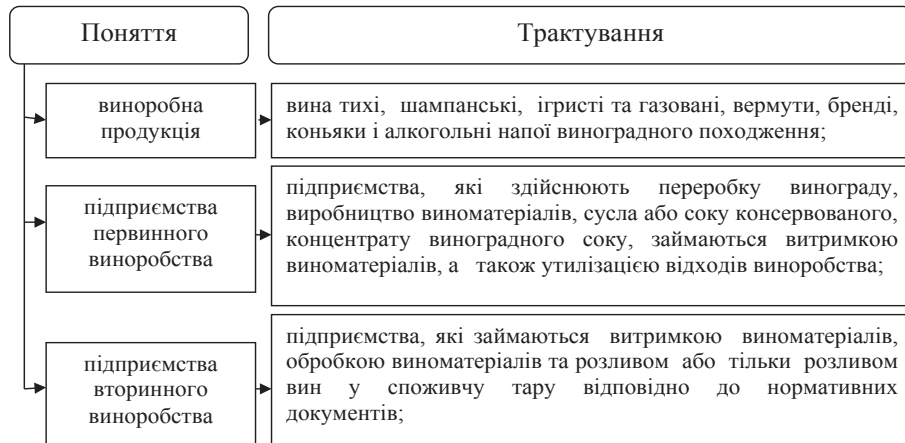


Рис. 1. Трактування понять у Законі України «Про виноград та виноградне вино» № 2662-IV від 16.06.2005 р. (зі змінами та доповненнями)

Примітки: сформовано на основі [7]

приємства територіально розміщуються в районах вирощування винограду, що пов'язано з його низькою транспортабельністю і необхідністю переробки за короткі терміни. Підприємства вторинного виноробства виготовляють готову продукцію з виноматеріалів, що надходять з підприємств первинного виноробства. Вони тяжіють до районів споживання продукції. Підприємства первинного виноробства сезонні. Облік витрат у первинному виноробстві ведуть за видами виноматеріалів: шампанські, сухі, міцні, десертні, напівсолодкі, коньячні.

Калькуляції складають окремо на виноматеріали, одержані у першому півріччі з незавершеного виробництва урожаю минулого року, і на виноматеріали, одержані у другому півріччі з урожаю звітного року.

Технологічними переділами є: переробка винограду; зберігання, технологічна обробка виноматеріалів і догляд за ними; виробництво вакуум-сусла; витримка виноматеріалів. Після кожного переділу отримують напівфабрикати – необроблені виноматеріали, оброблені виноматеріали, вакуум-сусло, витримані виноматеріали.

До витрат переділу «Переробка винограду» відносять витрати з моменту переробки сировини до зняття необроблених виноматеріалів з дріжджів (перше пере-

ливання). Від вартості сировини віднімають вартість придатних для використання відходів (виноградних вичавок, дріжджів), які оцінюють за встановленими цінами. Між окремими групами виноматеріалів відходи розподіляються пропорційно до кількості сировини, направленої на їх виробництво.

Відходи виноробної промисловості можуть використовуватись як корм для худоби і як органічні добрива після їх компостування. Виноградні вичавки є цінною сировиною для виробництва спирту-сирцю, натуральних барвників (з вичавок винограду червоних сортів), винної кислоти. З виноградних кісточок виготовляють олію.

Виноматеріали, не зняті з дріжджів на 1 січня наступного року, обліковують як незавершене виробництво. Витрати на виноматеріали у незавершеному виробництві і витрати на виноматеріали, зняті з дріжджів, обліковують окремо за вартістю сировини (винограду, спирту, тощо) і сумою витрат з переробки. Загалом, у складі основних технологічних особливостей виноробної галузі, що впливають на побудову обліку виробництва продукції виноробства, у тому числі витрат на цей процес, можна виділити близько десятка пунктів. Кожен з них, у свою чергу, може бути деталізований через виділення проблем, які виникають в обліку (рис. 2).

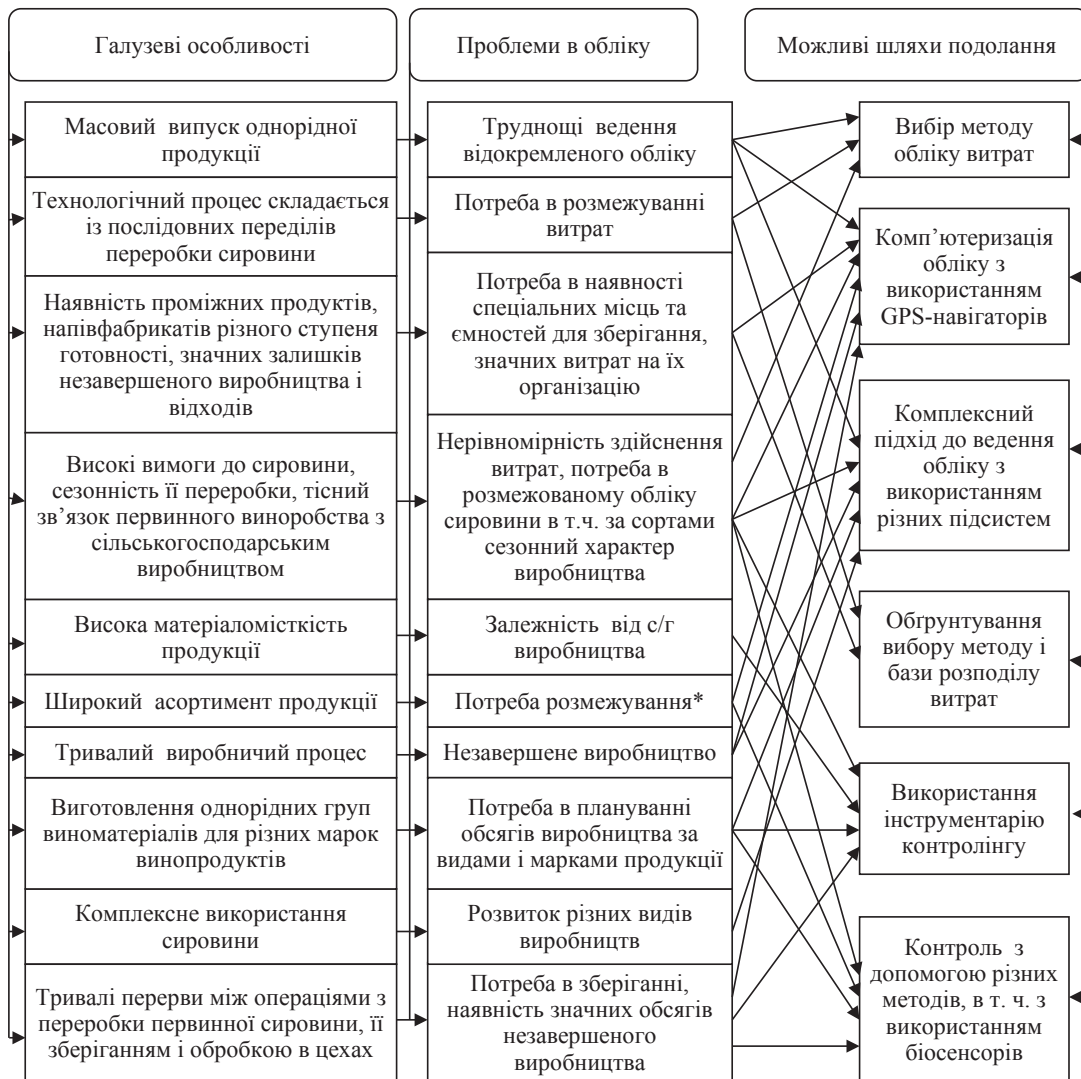


Рис. 2. Галузеві особливості виноробної галузі та їх вплив на організацію і методику обліку**

Примітки: * – у тому числі за якістю (сортами); ** – галузеві особливості сформовано на основі [34, с. 7-8]

Щодо зазначених на рисунку 2 галузевих особливостей повинні бути розвинуті науково обґрунтовані підходи вирішення, в тому числі не лише шляхом теоретичного узагальнення, а і вироблення дієвих шляхів, реалізація яких на практиці, повинна стосуватися як методики оцінки, так і документального відображення та організації обліку в системі рахунків. Такий підхід дозволить комплексно вирішити проблему підвищення якості інформаційної бази управління, що уможливить врахування раніше не виділених її складових, що мають суттєвий вплив на результативність діяльності.

У такому разі при організації обліку варто врахувати низку аспектів. По-перше, оскільки виробництво виноробної продукції позиціонується як процес її створення, то з позиції обліку його слід розглядати через призму витрат. По-друге, чітке розмежування двох структурних складових – первинного та вторинного виноробства, кожне з яких містить в собі завершені цикли, вказує на потребу розмежованого обліку витрат (зокрема, можливість використання по передільного методу обліку). По-третє, наявність різних об'єктів калькулювання (вина тихі, шампанські, ігристі та газовані, вермути, бренді, коньяки і алкогольні напої виноград-

ного походження, сік консервованих, концентрат виноградного соку тощо) при розподілі накладних витрат вимагає застосування інструментарію, який би дозволяв враховувати ціннісні характеристики кожного з них. Тому обґрунтованим, наприклад, може бути застосування підходу, що базується на перерахунку виноробної продукції в умовні одиниці з використанням відповідних коефіцієнтів перерахунку. Це, у свою чергу, вимагає наукового обґрунтування порядку встановлення останніх, в тому числі через урахування низки характеристик (вартісної цінності, трудозатрат тощо).

Висновки і пропозиції. Таким чином, дослідження категорійного трактування понять, зокрема «виробництва продукції виноробства» та позиціонування галузевих особливостей уможливають розробку пропозицій, що дозволяють вирішити низку обліково-аналітичних проблем. Загалом, більш деталізований та глибший аналіз складових, що впливають з означення поняття (у нашому випадку йшлося про виробництво продукції виноробства) дає змогу встановлювати можливі (у тому числі альтернативні) варіанти організації та ведення обліку, проведення аналізу та здійснення контролю.

Список літератури:

1. Белоус І.В. Стратегія розвитку виноградарства і виноробства України та передумови виходу їх продукції на світовий ринок: препринт [Електронний ресурс] / І.В. Белоус. – Одеса : ННЦ «Інститут виноградарства і виноробства ім. В. Є. Таїрова», 2014. – 25 с. – Режим доступу : http://www.mnau.edu.ua/files/18_02_02/preprint-belous-i-v-2014-11-14.pdf.
2. Гуцайлюк З.В. Проблеми організації та методики бухгалтерського обліку у харчових виробництвах / З.В. Гуцайлюк // Незалежний аудитор. – 2013. – № 3(1). – С. 7-13.
3. Гуцайлюк З.В. Удосконалення обліку виробничих витрат і оперативного контролю собівартості продукції в цукровій промисловості : дис. канд. економ наук : / З.В. Гуцайлюк. – Ленінград : ЛФІ, 1977. – 178 с.
4. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку / Т.В. Дідоренко // Молодий вчений. – 2015. – № 1(16). – С. 78-81.
5. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати різні цілі / І. Івакіна. – Х. : Фактор, 2008. – 176 с.
6. Мошківська О.А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства: подальший розвиток і шляхи вдосконалення [Електронний ресурс] / О.А. Мошківська // Вісник ЖДТУ «Економічні науки». – 2009. – № 3(49). – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/23.pdf.
7. Про виноград та виноградне вино [Електронний ресурс] : Закон України від 16.06.2005 р. № 2661-IV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2662-15>.
8. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 02.03.2015 р. № 222-19.
9. Про ліцензування певних видів господарської діяльності [Електронний ресурс] : Закон України від 01.06.2000 р. № 1775-III. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1775-14>.
10. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» через призму бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Л.Г. Столяр // Економіка. Управління. Інновації. – 2015. – № 1(13). – Режим доступу : file:///C:/Users/Nadija/Downloads/eui_2015_1_37.pdf.
11. Фаріон В.Я. Облік витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції у спиртовій промисловості : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Фаріон Володимир Ярославович ; Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 20 с.

Кондряч В. И.

Тернопольский национальный экономический университет

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА ВИНОДЕЛЬЧЕСКОЙ ПРОДУКЦИИ

Резюме

Статья содержит обоснование целесообразности формирования определения понятия «производство продукции виноделия» и его определения в действующем законодательстве Украины. Обоснована роль правильной идентификации и позиционирования этого понятия и доказано их влияние на организацию и методику учета. Сформировано авторское формулирование определения понятия «производство продукции виноделия» и обоснованы предложения по внесению уточнений в действующие нормативно-правовые акты. Исследованы отраслевые особенности и определено их влияние на порядок ведения бухгалтерского учета. Обоснована целесообразность решения проблемы выбора оптимального метода учета затрат как ключевой составляющей учета производства продукции виноделия, и предложен алгоритм и дерево решений его реализации.

Ключевые слова: виноделие, бухгалтерский учет, понятие, теоретическое обоснование, усовершенствование, алгоритм, формализация, дерево решений

Kondrych V. I.
Ternopil National Economic University

THEORETICAL BASIS OF IMPROVEMENT ACCOUNTING IN PRODUCTION OF WINEMAKING

Summary

The article contains a rationale interpretation of the term «wine production» and its definition in the current legislation of Ukraine. There was grounded the role of correct identification and positioning of this concept and brought their impact on the organization and method of accounting. It was formed copyright formulating the definition of «wine production» and proposals on revisions to existing regulations. There was investigated industry characteristics and identified their influence on the conduct of accounting. There was grounded expediency of solving the problem of choosing the optimal method of cost accounting as a key component of keeping the production of wine and algorithm decision tree and its implementation.

Keywords: winemaking, accounting, concept, theoretical foundation, improving, algorithm, formalization, decision tree.

УДК 657.3

Михайловина С. О.
Уманський національний університет садівництва

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розглянуто особливості організації та методології формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у відповідності до змін нормативно-правової бази. Запропоновано удосконалення методики отримання оперативної та точної інформації про фінансові результати на сільськогосподарських підприємствах. Досліджено суттєвість змін при формуванні Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1. **Ключові слова:** фінансові результати, сукупний дохід, прибуток, витрати, удосконалення.

Постановка проблеми. Ринкові зміни у розвитку реального сектора економіки, особливо аграрної сфери, яка є основою забезпечення країни сільськогосподарською продукцією, вимагають пришвидшити процес інтеграції країни у світову спільноту. Насамперед удосконалення потребують методи управління підприємством, які орієнтовані у першу чергу на максимальний прибуток, а не на ефективне управління рухом грошових коштів.

Ефективність управління підприємством залежить від якості отриманої інформації, яка є важливим елементом у прийнятті рішень щодо кредитування, інвестування та інших фінансових операцій.

Показники, що кількісно характеризують зміни на підприємстві, формуються у фінансовій звітності, яка узагальнює первісний масив даних про їх господарську діяльність. Ключове місце серед фінансової звітності посідає Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) як основне джерело інформації про кінцеві результати діяльності підприємства.

Держава постійно вдосконалює методологію та методику формування бухгалтерської звітності, що викликає численні дискусії в роботах науковців. Так, введення в дію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» є причиною суттєвих змін в організації та методології формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання обліку, змісту та порядку складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) досліджувалися у працях таких авторів, як: К. Безверхий, А. Бутка, С. Голова, В. Жук, Т. Кучеренко, С. Кучеркова, М. Кужельного, В. Лінника, Л. Нападовської, Ю. Мельничук, П. Смоленюк, О. Шайко та ін. Ними зроблено значний

внесок у аналіз переваг та недоліків формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

К.В. Безверхий, Т.В. Бочуля [1] проводили аналіз окремих аспектів організації та методології складання фінансової звітності вітчизняних підприємств в контексті останніх законодавчих змін, обумовлених прийняттям першого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності». У роботі приділяється значна увага відображенню інформації у другому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), автор відзначає недосконалість та незручність структури розділу.

Т.Є. Кучеренко [3] досліджувала теоретичні і методологічні аспекти прибутку підприємств, методи його розрахунку у бухгалтерському обліку та удосконалення відображення у Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, Б.В. Мельничук та ін. [7] досліджували проблемні аспекти організаційного та методичного забезпечення формування звітності в аграрному секторі, яка включає усі галузі сільськогосподарського виробництва.

Не зменшуючи вагомості наукових досліджень вчених, зазначимо, що в їх роботах не знайшли повного відображення останні зміни нормативно-правових актів.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Постійні зміни законодавчої бази, потребують подальшого детального вивчення і удосконалення особливостей складання форми № 2 з метою отримання оперативної й точної інформації про фінансові результати на сільськогосподарських підприємствах. Також варто відзначити відсутність досліджень щодо складу і змісту показників звітності відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1. Тому виникає