

## СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.21

**Кондрич В.І.***здобувач кафедри аудиту, ревізії та аналізу  
Тернопільського національного економічного університету*

### ОСОБЛИВОСТІ ГАЛУЗІ ВИНОРОБСТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА СИСТЕМУ ОБЛІКУ

Стаття присвячена дослідженню особливостей виноробної галузі та проблемам і наслідкам їх впливу на систему бухгалтерського обліку. Виокремлено основні риси процесу виноробства з метою обґрунтування вибору методу обліку витрат виробництва та облікового відображення готової продукції. Встановлено переваги та доведено доцільність більш широкого використання сучасних інформаційних технологій при веденні обліку й формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю виноробних підприємств.

**Ключові слова:** виноробство, система обліку, особливості, витрати, готова продукція, удосконалення, інформаційні технології.

#### **Кондрич В.И. ОСОБЕННОСТИ ВИНОДЕЛЬЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА СИСТЕМУ УЧЕТА**

Статья посвящена исследованию особенностей винодельческой отрасли, проблемам и последствиям их воздействия на систему бухгалтерского учета. Выделены основные черты процесса виноделия с целью обоснования выбора метода учета затрат производства и отражения готовой продукции. Установлено преимущества и доказана целесообразность более широкого использования современных информационных технологий при ведении учета и формировании учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью винодельческих предприятий.

**Ключевые слова:** виноделие, система учета, особенности, расходы, готовая продукция, усовершенствование, информационные технологии.

#### **Kondritch V.I. PECULIARITIES OF THE WINEMAKING INDUSTRY AND THEIR IMPACT ON THE ACCOUNTING SYSTEM**

The article is devoted to the research of peculiarities of the winemaking branch, problems and consequences of their impact on the accounting system. The main features of the winemaking process have been singled out in order to substantiate the choice of the method of accounting production costs and accounting reflection of finished products. It has been established advantages and the expediency of wider use of modern information technologies in the conduct of accounting and shaping accounting and analytical support for management of the activity of winemaking enterprises have been proved.

**Keywords:** winemaking, accounting system, peculiarities, costs, finished products, improvement, information technologies.

**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) [12]. Динаміка виробництва продукції виноробства в останні роки характеризується певною нестабільністю та напругою. Зокрема, у січні 2013 року в Україні виробництво, наприклад, вина «Шампанське», порівняно з аналогічним періодом 2012 року, збільшилося на 28,1% з 132,8 тис. дал. до 170,1 тис. дал. Аналогічно відбулося збільшення виробництва ігристих вин – на 36,4% з 198,4 тис. дал. до 270,7 тис. дал. відповідно. Натомість за 10 місяців 2014 року, порівняно з аналогічним періодом 2013 року загалом виробництво вина знизилось до 4 845 тис. дал. замість 10 046 тис. дал. Основними причинами такої ситуації є падіння купівельної спроможності населення та збільшення податкового тиску на 42% [8]. Падіння загального обсягу виробництва тихих вин у першому півріччі 2014 року склало 16,9%, порівняно з аналогічним періодом 2013 року. Усього за останні 4 роки обсяг готової продукції цієї галузі знизився майже на 60%.

Попри це, у 2014 році у виноробній галузі на 23 відсотки, або 79 млн грн, зросла сплата акцизного збору, що зумовлено, з одного боку, збільшенням ставки цього податку, а з іншого свідчить про високу рентабельність галузі [2].

На цьому тлі підприємства виноробної галузі задля утримання власного рівня ефективності змушені здій-

снювати пошуки внутрішніх резервів оптимізації діяльності, зниження витрат і підвищення рентабельності й прибутковості. Одним із можливих інструментів такого спрямування є удосконалення обліку та аналізу виробництва продукції виноробства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемі дослідження напрямів удосконалення обліку на базі врахування галузевих особливостей виноробства в науковій літературі приділяється багато уваги. Зокрема, В.Б. Моссаковський та С.Я. Бублик [9] розглядають методологічні засади формування витрат і калькулювання продукції галузі виноробства в умовах функціонування Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нормативно-правової бази. На цій основі автори пропонують відповідні підходи до облікового забезпечення названих об'єктів обліку.

О.А. Лукашовою [7] на основі проведених досліджень, було виявлено недоліки існуючого порядку обліку витрат на підприємствах виноробства та запропоновано порядок обліку специфічних для виноробства видів витрат у системі рахунків. Окрім цього вченою визначено вплив організаційних і технологічних особливостей виноробного виробництва на побудову системи обліку витрат і калькулювання собівартості винопродукції й розроблено алгоритми обліку матеріальних витрат і оцінки виноматеріалів для розрахунку собівартості марочного вина, виготовленого за безперервним способом, запропоновано способи приведення до порівнянного рівня витрат на зберігання, переливання та витримку. Також нею подаються пропозиції щодо зміни номенклатури ста-

тей собівартості продукції виноробних підприємств і обґрунтовується необхідність коригування порядку обліку зайво розподілених постійних загальновиробничих витрат.

М.В. Дунаєва [4, с. 374, 376-377] у процесі дослідження особливостей обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції у виноробній промисловості акцентує увагу на формуванні собівартості виготовленої продукції. При цьому ключовою умовою вона ставить положення про те, що показники бухгалтерського обліку мають включати в себе інформацію про пошук резерву зменшення собівартості продукції в частині раціонального використання матеріалів та зниження норм витрат, забезпечення належного зберігання й обґрунтовує відповідні завдання, які стоять, зокрема перед обліком виробничих запасів. Аналогічний напрям наукових пошуків простежується багатьох інших публікаціях. Зокрема, такі автори, як Ю.В. Тіхонравова [14], В.М. Головачко [3] та інші прагнуть удосконалити облік витрат на основі використання рійних методів (нормативного, по передільного тощо). Також в останні роки з'явилась низка публікації, присвячених проблемам інвестування галузі та організації обліку цього процесу [10], а також розвитку інформаційних технологій обліку [13].

Різноплановість досліджень вказує на значний інтерес до проблематики обліку з ухилом на специфіку виноробної галузі. У зв'язку з цим на сьогодні вироблено певну структурно-логічну його побудову, яка дозволяє досягати позитивних результатів діяльності. Попри це, можливі також подальші удосконалюючі заходи, обґрунтування яких вимагає врахування сучасного стану розвитку виноробства, технологічних інновацій та прогресу наукової думки (у тому числі в галузі інформаційних технологій).

**Постановка завдання.** Викладене дозволяє сформулювати ключове завдання дослідження, яке полягає в узагальненні та аналізі можливостей врахування галузевих особливостей при організації та веденні обліку. Метою написання статті є обґрунтування шляхів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними об'єктами обліку у виноробній галузі – витрат і готової продукції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Суттєвий вплив на обґрунтування потреби в удосконаленні обліку та аналізу виробництва продукції виноробства має вступ України до Світової організації торгівлі (СОТ).

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 (в тому числі щодо ведення бухгалтерського обліку) та розвиток і удосконалення методів аналізу й 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, в тому числі в галузі виробництва продукції виноробства. Загалом більш деталізований та глибший аналіз складових, що впливають з означення поняття (у нашому випадку йшлося про виробництво продукції виноробства) дає змогу встановлювати можливі (в тому числі альтернативні) варіанти організації та ведення обліку, проведення аналізу та контролю.

Тобто вищевикладене дозволяє зробити висновок про об'єктивність впливу категорійних означень понять на ці функції управління.

Позаяк процес виробництва продукції виноробства також належить до категорії «господарський процес», з позиції економічної теорії його варто позиціонувати як центральну складову процесу кругообігу капіталу. В умовах товарно-грошових відносин він ідентифікується за двома ознаками – витрати та готова продукція. Відповідно, відбувається його відображення на рахунках витрат і готової продукції. Виступаючи невід'ємною складовою та будучи основою циклічності розвитку (без виробництва процес кругообігу капіталу у виробничих підприємствах неможливий), процес виробництва характеризує динамічні зміни капіталу.

Окрім цього, в результаті його здійснення відбуваються зміни активів та пасивів, головно зобов'язань. У свою чергу, такі структурні зміни впливають на показники фінансової стабільності та платоспроможності суб'єкта господарювання. Класичною метою процесу виробництва, в тому числі продукції виноробства, є отримання максимальної вигоди. Остання у виробничих підприємствах позиціонується як прибуток від діяльності.

Розглядаючи процес виробництва, слід усвідомлювати та враховувати його зв'язок з іншими господарськими процесами (постачанням і реалізацією), оскільки кожен з них є не лише окремою модульною складовою з відповідною системою інформаційного забезпечення, а й виступає основою наступного процесу. Причому виробництво – це основа формування доходу та фінансового результату, а його мета – використання факторів виробництва (витрати) з метою отримання готової продукції (у нашому випадку виноробної), придатної для кінцевого споживання. Крім галузевих впливів, значний відбиток на систему обліку виробництва продукції виноробства та її ефективність мають також інші чинники. Їхній розгляд можна розмежувати на дві складові: щодо витрат і щодо готової продукції.

Безумовною складовою обліку виробництва продукції виноробства є виноробна продукція, яка, згідно з Податковим кодексом України, включає в себе вина виноградні натуральні, вина натуральні кріплені, шампанські, игристі, газовані, вермути, бренді, сушло виноградне та інші виноматеріали, коньяки, інші алкогольні напої з винограду, плодів та ягід [11].

Поданий перелік сам по собі вказує на потребу в розмежованому обліку цих об'єктів, проте особливістю, яка викликає проблемність облікового відображення є те, що кожен з них може мати у своєму складі низку найменувань. Відповідно, ускладнюється як документальне, так і рахункове (на рахунках бухгалтерського обліку) відображення продукції виноробства.

Накладає відбиток на систему обліку також наявність переділів при виробництві. Зокрема, можливий такий варіант, коли виробництво продукції виноробства (мається на увазі первинне та вторинне) здійснюється різними суб'єктами, що мають окремі баланси і належать різним власникам. Оскільки до первинного виноробства належать процеси з переробки винограду для отримання молодого вина (білого й червоного), то воно й буде позиціонуватися як готова продукція. У цьому випадку варто також врахувати той факт, що остання може в подальшому підлягати переробці як у власному вторинному виробництві, так і реалізовуватися стороннім вторинним виробни-

кам. Обліковувати таку продукцію можна з використанням відповідних аналітичних рахунків. Специфічність цієї галузі та їхній вплив на систему обліку, окрім основних особливостей, вказаних вище, полягає також у залежності якості готової продукції від вихідних сировинних матеріалів. Ця залежність пов'язана з різним вмістом цукру у винограді та відповідним використанням його для виробництва солодких, напівсолодких, сухих або напівсухих вин. У свою чергу, це позначається на спеціалізації винних заводів, оскільки зазвичай виробники прагнуть використовувати сировину, яка не потребує дорогої та доставки з далеких відстаней. Таким чином, географічне розташування суб'єктів виробної галузі визначає асортимент продукції, що виготовляється, а також структуру витрат. Зокрема, якщо підприємства хочуть мати широкий асортимент вин, а знаходяться в північно-західній чи Північній частині України, то їм потрібна доставка винограду з Півдня. Оскільки західні (за винятком зони Закарпаття) та північні території, маючи значно нижчий температурний режим, менш придатні для вирощування винограду солодких сортів. У цих умовах температура має негативний вплив на сировину для виробництва вина, що позначається і на його характеристиках. У результаті, з огляду на зазначені труднощі, найчастіше виноград підприємства вирішують використовувати виноград із виноградників для виробництва сухих і напівсухих вин. Натомість на Закарпатті та Півдні країни є більш сприятливі умови (зокрема, наявність хороших сонячних пагорбів чи рівнин), які максимально придатні для виноградарства й вирощування більш солодких сортів винограду з високим вмістом цукру, який є, в даному випадку, найбільш цінним компонентом. Не менш важливою складовою забезпечення якості сировини для виробництва солодких вин є використання різних способів досягнення збільшення вмісту цукру.

Сучасні виробниці для цього застосовують чотири основні способи: пізній збір врожаю, підсушування винограду (з використанням спеціального обладнання), використання заражених особливою цвілью ягід (ботритіс, або благородна цвіль), або збирання врожаю після настання заморозків (хорошим варіантом є доставка до пресу замороженого винограду). Кожен зі способів на практиці впливає як на склад витрат (виробничі, на транспортування, збереження) і їхній обсяг, так і на облікове відображення (відповідні рахунки бухгалтерського обліку).

Ще однією характерною рисою виноробства є виробництво продукції різних видів і проблема, яка при цьому виникає, пов'язана з розподілом загально-виробничих витрат. Чинні способи розподілу в умовах наявності продукції різних сортів, з різними якісними характеристиками (й відповідно, вартістю), різними обсягами витрат виробництва (але однаковими витратами на заробітну плату) не дають достатньої точності й об'єктивності включення до собівартості частини загально-виробничих розподілених витрат. У цьому плані завданням наукових досліджень є удосконалення підходу до розподілу загально-виробничих (розподілених) витрат і розробка положень облікової політики щодо формалізації його алгоритму.

У світовій практиці інтерес до виноробного виробництва з боку гурманів і поціновувачів цього напою супроводжується попитом на рідкісні й дорогі вина, а також отримання можливості ознайомитись з технологією його виготовлення. У зв'язку з цим розвиток галузі тісно пов'язаний з функціонуванням ринку

відповідних туристичних послуг. Тому організація дегустацій, а також екскурсійних турів на заводи з виробництва вина стає дедалі прибутковішим видом їхньої діяльності. Сам по собі факт виникнення такої діяльності не має впливу на технологічні характеристики та виробництво продукції виноробства загалом, але вимагає вирішення питання про відкритість технологічних ліній, або їх частин і відповідної просторової організації (наявності оглядових площадок, формування демонстраційних робочих місць тощо). Таким чином, виникає проблема розподілу загально-виробничих витрат (наприклад на опалення, освітлення виробничих площ). Окрім виробленої продукції, такі витрати слід включати у собівартість послуг з демонстрації технології виробництва вина, які надаються в комплексі з іншими туристичними продуктами. Практика вказує, що переважно щодо вирішення такої проблеми єдиного підходу не існує. В більшості випадків загально-виробничі витрати (розподілені) не включаються у вартість послуг, а співвідносяться лише з виробленою продукцією виноробства. Такий підхід не можна вважати обґрунтованим, оскільки він призводить до певного завищення реальних обсягів розподілених витрат у собівартості цієї продукції. Тому завданням наукових досліджень є пошук шляхів вирішення названої проблеми.

Одночасно слід наголосити на важливості розвитку такого роду діяльності, оскільки вона не лише популяризує розумне споживання продукту виноробства, а й служить однією з умов конкурентного функціонування суб'єктів виноробної галузі та оптимізації використання їх ресурсного потенціалу. Окрім цього створюються засади розвитку культури споживання вина й змінюється його мотивація та структура. Тобто в сучасних умовах виробництво продукції виноробства не буде достатньо ефективним без врахування тенденцій споживання різних видів напоїв. У цьому контексті підприємствам виноробної галузі слід організовувати облік для менеджменту. В рамках нашого дослідження можна говорити про внутрішньогосподарський облік та такий його об'єкт як обсяг реалізації готової продукції за видами. Складовою такого обліку також повинно стати формування графіків динаміки реалізації продукції виноробства в цілому по Україні та за регіонами, а також її частки конкретного підприємства в цьому процесі.

Загалом розвиток виробництва продукції виноробства усе більше набуває рис кластерної структури. Для належного ефективного функціонування суб'єктів виноробної галузі потрібні обліково-аналітичні системи, здатні формувати інформацію, зібрану щодо усіх міжструктурних різногалузевих аспектів і зв'язків. Наявність такої різнопланової інформації вимагає чіткої організації опрацювання задля виведення (кристалізації) даних, придатних для використання системою управління виноробних підприємств. В цьому плані інформація повинна підлягати спочатку детальному аналізу та відбору з позиції цінності для управлінців виноробства різних ланок. Після цього її варто синтезувати й систематизувати у вигляд найбільш придатний для використання з метою прийняття управлінських рішень.

В умовах використання сучасних комп'ютерних технологій реалізація завдань з її формування не вимагає суттєвих затрат часу та ресурсів. Натомість ефект від наявності подібного роду інформації уможливить формування оптимізованих виробничих програм і сприятиме підвищенню ефективності і результативності діяльності виноробних



підприємств. В умовах ринку, жорсткої конкуренції та економічної нестабільності розвиток такого напрямку удосконалення інформаційного забезпечення управління важливий з точки зору підвищення якості організації виробництва та пошуку сировинних і інших ресурсних альтернатив. Правда було б абсолютно не правильно і несправедливо говорити лише про вигоди від розвитку інформаційних технологій в обліку та звітності, оскільки усі технологічні революції одночасно пов'язані і з певними ризиками. Найпростішим прикладом цього може бути той факт, що будь-який технологічний прогрес призводить до скорочення робочих місць і професій, а на зміну їм з'являються нові (їх кількість може бути навіть більшою, а вимоги до рівня кваліфікації значно вищими). Тому впровадження комп'ютерних інформаційних систем та технологій в обліку й звітності збільшує попит на спеціальності, що вимагають кваліфікації в галузі інженерних технологій. Тобто в останні роки чітко проявляється зростання залежності економіки від знань, у тому числі наукових.

**Висновки з проведеного дослідження.** У такому разі потрібне комплексне поєднання досягнень технічних (ІТ) та облікових наук, а врахування галузевих особливостей при організації та веденні обліку дозволяє досягти підвищення якості та інформаційності обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів виноробної галузі. У перспективі актуальним завданням є розробка теоретичних і практичних обґрунтувань подальшого удосконалення системи обліку виноробних підприємств, у тому числі через розвиток інноваційних інформаційних технологій.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

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](http://www.mnau.edu.ua/files/18_02_02/preprint-belous-i-v-2014-11-14.pdf).
2. Білоус І. Незважаючи на складну економічну ситуацію лікеро-горілчана, виноградно-виноробна та пивоварна галузі є рентабельними [Електронний ресурс] / І. Білоус // Інформація прес-служби Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/164993.html>.
3. Головачко В.М. Бухгалтерський облік і контроль витрат на виноробних підприємствах : автореферат ... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / В.М. Головачко. – Івано-Франківськ : Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника, 2012. – 2012. – 20 с.
4. Дунаєва М.В. Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у виноробній промисловості / М.В. Дунаєва // Формування ринкової економіки : зб. наук. праць. – Спец. вип. : у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій. – К. : КНЕУ. – 2011. – Ч. 2. – С. 374-379.
5. Краєва Т.А. Методологія і організація учета в умовах автоматизації / Краєва Т.А. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 160 с.
6. Крутова А.С. Облік в системі електронної комерції : монографія / А.С. Крутова. – Харків : ХДУХТ, 2011. – 396 с.
7. Лукашова О.А. Удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції виноробства : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.А. Лукашова. – Луганськ, 2005. – 26 с.
8. Михайличенко С. Винодели на краю пропасти: коментарий в газеті «Капітал» [Електронний ресурс] / С. Михайличенко // Асоціація «Виноградари та винороби України». – Режим доступу : [http://awwu.org.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1398%3Aq-q-q&catid=14%3Apyamaya-rech&Itemid=83&lang=uk](http://awwu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1398%3Aq-q-q&catid=14%3Apyamaya-rech&Itemid=83&lang=uk).
9. Моссаковский В.Б. Облік витрат та калькулювання собівартості виноробної продукції [Електронний ресурс] / В.Б. Моссаковский, С.Я. Бублик // Облік і фінанси АПК. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/802/35/>.
10. Петричко М.М. Виноградарсько-виноробна галузь як об'єкт інвестування в інноваційній економіці / М.М. Петричко // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2014. – № 2. – С. 31-36.
11. Податковий Кодекс України від 24 травня 2012 року № 4834-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
12. 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>.
13. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Сопко В.В., Завгородній В.П. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.
14. Тіхонравова Ю.В. Вплив нормативного методу калькулювання собівартості на облік прямих матеріальних затрат виноробства [Текст] / Ю.В. Тіхонравова // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2011. – № 3. – С. 77-83.