

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

КОСТИШИН Наталія Степанівна

УДК 657. 47: 663.97.05 (477)

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЧОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
доктор економічних наук, професор
Хомин Петро Якимович

Тернопіль – 2011

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ЇЇ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ.....	10
1.1. Характеристика діяльності підприємств тютюнової промисловості та її взаємозв'язок із обліковим забезпеченням.....	10
1.2. Аналітична оцінка стану обліку виробництва тютюнової продукції та необхідність його удосконалення.....	22
1.3. Формування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції.....	48
Висновки до розділу 1.....	68
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	70
2.1. Необхідність впровадження автоматизованих систем у виробничо- господарську діяльність тютюнових підприємств.....	70
2.2. Організація та методика обліку витрат і виходу продукції, напрями її удосконалення.....	81
2.3. Калькулювання собівартості продукції та шляхи її удосконалення.....	95
Висновки до розділу 2.....	114
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ФОРМУВАННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	117
3.1. Аналітичне забезпечення виробництва тютюнової продукції.....	117
3.2. Вплив якості сировини на ефективність виробництва тютюнової продукції.....	137

3.3. Побудова моделі аналізу діяльності підприємства тютюнової промисловості.....	149
Висновки до розділу III.....	168
ВИСНОВКИ	170
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	174
ДОДАТКИ.....	188

ВСТУП

Актуальність теми. Основним видом діяльності як тютюнових, так і будь-яких інших підприємств є виробництво товарної продукції, тобто ефективне використання обмежених ресурсів у формі засобів й предметів виробництва, живої праці, важливою умовою якого є забезпечення конкурентної позиції на ринку, збереження робочих місць, а відтак, кінцевою метою є одержання прибутку.

За умов жорсткої конкуренції управлінському персоналу тютюнових підприємств необхідно шукати нові альтернативні варіанти важливих резервів підвищення економічної ефективності підприємств, що полягає у зниженні матеріаломісткості і трудомісткості, підвищенні якості продукції, зниженні витрат на виробництво та собівартості виготовленої тютюнової продукції. Насамперед це вимагає удосконалення організації обліку й оперативного аналізу, що забезпечить якість, достовірність і оперативність одержання результатів у виді повної та всеосяжної картини стану витрат за конкретний період часу. Дослідження показують, що облік і аналіз витрат на виробництво тютюнової продукції, які сьогодні здійснюються на підприємствах, не повною мірою задовольняють користувачів інформації та суб'єктів прийняття рішень, щодо відповідності сучасним потребам менеджменту і вимагають значного вдосконалення. Недостатньо використовується в аналізі виробничих процесів облікова інформація, яка в основному орієнтована на складання звітності, а не на інформаційне забезпечення виробничого менеджменту. Відтак, існує проблема несформованості обліково-аналітичного забезпечення виробництва як інтегрованої системи, що знижує його результативність.

Проблеми розвитку сутності і методології обліково-аналітичного забезпечення знайшли своє відображення у працях вітчизняних і зарубіжних вчених: М. Т. Білухи, І. О. Бланка, О. С. Бородкіна, О. Д. Гудзинського, К. Друрі, І. В. Мельниченка, Т. П. Карпової, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, В. О. Ластовецького, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, Т. М. Пахомова, Г. В.

Савицької, Я. В. Соколова, В. В. Сопка, С. А. Стукова, Л. О. Сухарьова, П. Я. Хомина, М. Г. Чумаченка, А. Д. Шеремета та інших вчених.

В більшості наукових праць методологічні підходи до проблем обліку й аналізу виробництва розглядаються окремо. Хоча у працях В. Ф. Яценко, Т. Г. Камінської знаходимо висвітлення інтегрованого підходу до формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління як системи, однак в економічній літературі відсутні дослідження, щодо питань обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств тютюнової галузі, які останніми роками стрімко розвиваються і, враховуючи специфіку оподаткування, значно поповнюють бюджет країни.

З реформуванням бухгалтерського обліку й фінансової звітності визначились нові підходи і вимоги до системи обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції, які допоможуть керівникам підприємств тютюнової галузі створити умови беззбиткової роботи, зберегти активи підприємства у важких умовах їх діяльності, знайти шляхи виходу із кризових ситуацій, тобто будуть сприяти підвищенню результативності управлінських рішень із стратегічних і тактичних питань розвитку підприємств в цілому.

Важливість та необхідність розробки теоретико-методологічних і практичних засад створення та функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції, що відповідає б вимогам різних рівнів керівників, власників, акціонерів, інвесторів, представників влади та інших користувачів інформації, зумовлюють актуальність теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету і пов'язана з темою „, ” (номер державної реєстрації).

Мета дослідження. Метою дисертаційного дослідження є обґрунтування методичних і практичних положень системи обліково-

аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції та розробка рекомендацій з його впровадження у практику для підвищення прибутковості та конкурентоспроможності підприємств тютюнової галузі.

Відповідно до мети, поставлені наступні завдання теоретико-методологічного та практичного характеру:

– здійснити оцінку сучасного стану, динаміки і тенденцій розвитку виробництва тютюнової продукції та показати його взаємозв'язок із обліковим забезпеченням, що дасть змогу науково обґрунтувати шляхи покращення виробничої діяльності підприємств та забезпечить їх конкурентоспроможності;

– розкрити сутність, методологічні основи та визначити роль і особливості обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції з метою вибору методики його застосування;

– обґрунтувати вимоги управління до формування обліково-аналітичного забезпечення як єдиної системи, яка має свою структуру, що дасть змогу глибше розкрити досліджуваний об'єкт;

– запропонувати напрями вдосконалення автоматизації обліково-аналітичних робіт, що сприятиме інтегрованому поєднанню облікових і аналітичних процедур;

– прослідкувати вплив системи якості на ефективність виробництва тютюнової продукції, що забезпечить вимоги та потреби споживачів;

– розробити модель формування аналізу виробничої діяльності та шляхів оптимізації виробництва тютюнової продукції.

Об'єкт і предмет дослідження. В якості *об'єкта* дисертаційної роботи виступає виробнича діяльність підприємств тютюнової галузі України. *Предметом* дослідження, відповідно до поставленої мети і завдань, є сукупність теоретичних, методичних, організаційних та прикладних аспектів процесу обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції.

Методи дослідження. Теоретична і методологічна основа дослідження сформована з використанням системного підходу до вивчення економічних

явищ та загальнонаукових методів пізнання наукових праць вчених з проблем використання обліково-аналітичного забезпечення, обліку і аналізу виробничих витрат та формування собівартості продукції.

Поставлені в дисертаційній роботі завдання вирішувалися за допомогою таких методів дослідження: спостереження та порівняння – за допомогою яких здійснювалась характеристика діяльності підприємств тютюнової промисловості; узагальнення, синтезу – при вивченні документального забезпечення первинного обліку і аналізу; моделювання, економіко – математичних – для прогнозування економічної ефективності виробництва тютюнової продукції та економії ресурсів, часу, зменшення витрат.

При написанні дисертації використано законодавчі та нормативні акти з бухгалтерському обліку та звітності, міжнародні й національні стандарти бухгалтерського обліку, матеріали наукових конференцій, семінарів; галузеві інструкції; програмні продукти з комп'ютеризації обліково-аналітичних робіт; облікову та статистичну інформацію про діяльність підприємств тютюнової промисловості, а також праці вітчизняних і зарубіжних вчених, присвячені фінансовому, управлінському обліку й аналізу, менеджменту.

Наукова новизна дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу питань щодо формування системи обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості.

Вперше:

– обґрунтовано підсистему оперативного обліково-аналітичного забезпечення, яка допоможе організувати щоденний облік і контроль за надходженням та використанням сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, процесу виробництва тютюнової продукції, завдяки систематизованим первинним документам й щоденним звітам;

– з метою підвищення рівня якості тютюнової продукції та конкурентоздатності підприємств, що її виготовляють, запропоновано

удосконалення конструкції виробу та технології його виробництва проводити з використанням QFD – методології, яка дасть можливість визначити найважливіші потреби споживачів і відтворити їх в технічних характеристиках тютюнової продукції; знизити витрати на доопрацювання, переробку, зняти з виробництва невдалу продукцію; розширити ринок продажу;

– сформовано модель аналізу на основі системи масового обслуговування, використання якої підприємствами тютюнової галузі, як інструмента обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції, у короткостроковому періоді допоможе розрахувати варіанти оптимального та ефективного використання матеріальних цінностей, обладнання, його завантаженості, сприятиме визначенню шляхів зниження собівартості продукції;

удосконалено:

– організацію та методику обліку виробництва тютюнової продукції, яка задовольнить потреби споживачів та поліпшить загальну результативність діяльності підприємств тютюнової промисловості з метою забезпечення комплексного підходу до організації управління ритмічного випуску тютюнової продукції;

– використання на підприємствах тютюнової промисловості системи комп'ютеризації обліково-аналітичного забезпечення типу SAP R/3, яка дає можливість проводити комплексний аналіз діяльності компанії в різних площинах і не тільки відстежувати результати, але й контролювати чинники, що впливають на показники ефективності, а також в режимі on-line дозволяє працівникам бухгалтерії одержувати облікову інформацію від підрозділів, аналізувати її і формувати загальні звіти;

набули подальшого розвитку:

– тлумачення поняття „система обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції” як безперервне, цілеспрямоване формування відповідних інформаційних потоків, підпорядкованих вимогам управлінських рішень;

– оцінка сучасного стану обліку на підприємствах тютюнової галузі та визначено пріоритети його покращення для забезпечення конкурентоспроможності цих підприємств;

– методичні підходи з організації обліку процесу виробництва тютюнової продукції на підприємствах тютюнової галузі, які полягають у одночасному використуванні позамовного, попередільного напівфабрикатного і нормативного методів, що дозволить накопичувати витрати та досягти зведення інформації для обчислення собівартості одиниці продукції.

Практичне значення одержаних полягає у розробці методологічних підходів і рекомендацій до формування системи обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції, яка спрямована на розвиток і підвищення результативності обліку, аналізу та ефективності прийняття рішень менеджерами.

Висновки, пропозиції та практичні рекомендації, сформульовані в результаті дослідження, можуть бути ефективно використані підприємствами тютюнової промисловості, зокрема, при вдосконаленні системи обліку, аналізу та планування, що забезпечить користувачів необхідною повною та своєчасною інформацією для прийняття рішень.

Особистий внесок здобувача. Наукові положення, розробки та висновки дисертаційної роботи є результатом самостійно проведених досліджень автора з напрямку удосконалення обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дослідження доповідались на науково-практичній конференції молодих вчених і студентів „Роль молодшої генерації в соціально-економічному

розвитку України” (Чернівці, 2006), міжнародній науково-практичній конференції „Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об’єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство” (Тернопіль, 2007), VI Всеукраїнській науковій конференції студентів, аспірантів і молодих учених „Перспективи та пріоритети розвитку економічного аналізу” (Донецьк, 2007), III міжнародній науково-практичній конференції „Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку” (Київ: КНЕУ, 2008), VI міжнародній науково-практичній конференції: „Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (Черкаси: ЧДТУ, 2009).

Публікації. Основні положення та результати дослідження опубліковано у 6 наукових працях обсягом 2,1 друкованих аркушів.

Структура і обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота обсягом сторінок, з них сторінок основного тексту, складається зі вступу, трьох розділів, висновків, містить перелік використаних джерел із 155 найменувань на 15 сторінках та 24 додатків на 37 сторінках. Дисертація ілюстрована 41 рисунком і містить 47 таблиць.

Розділ I

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ЇЇ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1.1. Характеристика діяльності підприємств тютюнової промисловості та її взаємозв'язок із обліково-аналітичним забезпеченням

Розвиток світової економіки зумовлює прагнення України стати рівноправним учасником загальноєвропейського процесу інтеграції. Для цього слід спрямувати зусилля на вирішення основних науково-технічних програм щодо налагодження випуску конкурентоспроможної продукції та пошук власного місця на світовому ринку товарів усіх галузей промисловості, у тому числі й тютюнової, оскільки тютюнова промисловість робить істотний внесок в економіку понад 150 країн, в тому числі й України. Зокрема від неї залежить працевлаштування понад ста тисяч українських робітників, податки на тютюнові вироби є важливим джерелом надходжень до бюджету країни. Так у 2007 році державна казна України поповнилась на 2,35 млрд. грн. за рахунок акцизного збору на тютюнові вироби, у 2008 р. – на 3,24 млрд. грн., а за період з січня по серпень 2009 року – уже на 10,4 млрд. грн., хоч загалом – то тютюн не є необхідним засобом підтримки життя, а лише джерелом задоволення, дуже розповсюдженим у всіх верствах населення.

В Україні виробництво тютюнової продукції, до якої зараз відносять сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорку та інші вироби з тютюну чи його замінників [44], налагоджено ще з 1716 року у результаті відкриття першої тютюнової фабрики в с. Ахтирка (сьогодні це місто Сумської області). До кінця ХХ ст. монопольний контроль над тютюновою галуззю належав державі, яка за весь період існування

тютюнового підкомплексу підтримувала національного виробника через фіскальну і цінову політику.

Найбільш ємким серед ринків тютюнових виробів як у цілому світі, так і в Україні зокрема, є ринок сигарет. За експертними оцінками більше 90 % тютюну, виготовленого в світі, постачається на тютюнові фабрики для виготовлення саме такого виду продукції. Тому дисертаційне дослідження головним чином базується на матеріалах з виготовлення сигаретної продукції тютюнової промисловості.

Наша країна має найвищі у світі темпи зростання виробництва тютюнових виробів. За період з 2000р. по 2008р. їхній випуск збільшився на 70,2 млрд. шт. сигарет (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Порівняння виробництва сигарет за 2000-2008 рр..

Країна \ Рік	млрд. шт.										
	Китай	США	Росія	Японія	Індонезія	Німеччина	Туреччина	Нідерланди	Великобританія	Україна	Інші країни
2000	1698	594	341	257	232	206	127	123	126	57	1638
2008	1792	499	380	215	186	185	130	110	105	129	1598

За цей період Україна випередила Нідерланди та Великобританію і закріпила своє місце у десятці країн – найбільших виробників тютюнової продукції поряд із Китаєм, США, Росією, Японією тощо.

Вітчизняні тютюнові підприємства з кожним роком збільшують виробництво продукції. Проте найбільший темп приросту припав на 2005 рік. У цей період показник виробництва становив 120,2 млрд. шт. сигарет, що на 10,6% більше, ніж у 2004 році, хоч ще в 1995 році асортимент вироблених сигарет налічував 15 видів, а сумарні обсяги виробництва досягали лише 48,0 млрд. шт. сигарет, причому біля 40% ринку було зайняте контрабандною продукцією [32, 28].

Далі темпи зростання виробництва тютюнової продукції були трохи нижчими (рис. 1.1). Так у 2006 році приріст становив 0,13 млрд. шт.; у 2007р. – 8,27 млрд. шт.; у 2008р. – 1,2 млрд. шт. За останні роки встановився й позитивний баланс в експортно-імпортних операціях: у 2007 році Україна імпортувала 2,7 млрд. шт., а експортувала 9,88 млрд. шт. сигарет. Імпорт 2008 р. становив 2,5 млрд. шт., а обсяг експорту - більше 10 млрд. шт. сигарет.

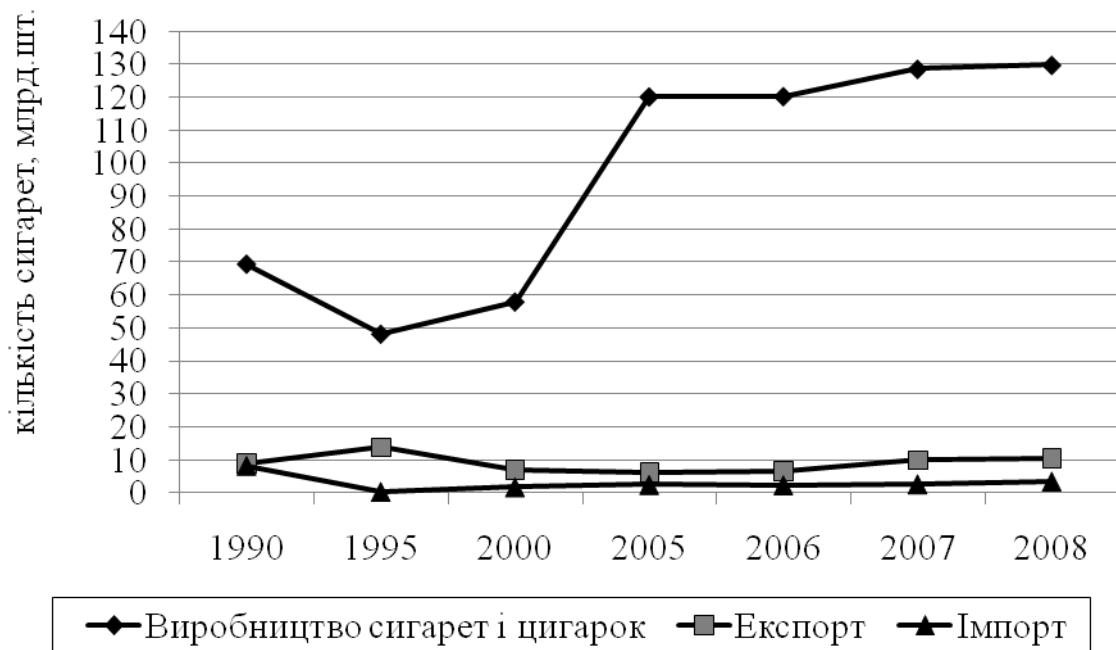


Рис.1.1.Виробництво, експорт та імпорт тютюнових виробів в Україні
за 1990-2008 рр.

Реформування галузі супроводжувалось різким зменшенням обсягів виробництва тютюнових виробів з 69,3 млрд. шт. у 1990р. до 48,0 млрд. шт. у 1995р. Далі відбулося поступове нарощування обсягу випуску сигарет і цигарок, яке досягло максимуму у 2008р., становлячи 129,8 млрд. шт. Що ж до експорту, то залежність між виробництвом і експортом такої продукції спочатку не була відчутною, але уже починаючи з 2006р. відбувалось нарощування експорту майже такими ж темпами як і виробництва 1,59%.

Про те водночас із цим досить високими темпами почав зростати імпорт сигарет і цигарок. Наприклад, у 2008р. проти 2006р. відбувся ріст на 1,46%.

Таким чином, можна стверджувати, що не дивлячись на введення в Україні Закону „Про заходи по попередженню і зменшенню споживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення”, яким забороняється куріння тютюнових виробів у громадських місцях, за виключенням спеціально відведених для цього місць та виробництво, ввіз і продаж тютюнових виробів, у яких міст нікотину перевищує 1,2 міліграма, а вміст смол – 12 міліграмів і на пачках яких відсутнє медичне попередження про наслідки вживання тютюну, виробництво такої продукції усе ж таки зростає. І вона починає відігравати все більшу роль у формуванні валового внутрішнього продукту, зважаючи на майже трикратне перевищення експорту над імпортом.

Проте треба мати на увазі, що конкурентоздатність вітчизняної продукції може бути знижена, якщо враховувати тенденцію, котра спостерігається і Європейських країнах, де споживання тютюнових виробів корелює з доходами населення (рис.1.2).



Рис.1.2. Залежність між доходами населення та споживанням тютюнових виробів у європейських країнах
Джерело: www.uayf.org/tobacco

Так, починаючи із середньодушового доходу 30 тис. євро на рік, відбувається зменшення паління сигарет на душу населення (групи країн від 1600 до 800 шт.). у той час, як в решті країн, де дохід нижчий середньостатистичний житель викурює за рік більше 2000 шт. сигарет (болгарія, Польща, Угорщина, Словачія, Іспанія, Португалія). Україна ж належить до групи країн з порівняно невисокими доходами на душу населення, але тим не менше, вона має найнижчі показники споживання цигарок серед країн Європи. Це пов'язано з тим, що Україна поки що лише наближається до межі насичення цього ринку, після чого з ростом доходів обсяги споживання тютюнової продукції зменшуватимуться. Наразі ж зменшуються тільки темпи росту споживання сигарет.

Якщо найближчими роками така тенденція збережеться, це приведе до перерозподілу на світовому ринку країн-виробників і країн-споживачів. Отож, оскільки в Україні проблема задоволення попиту на внутрішньому ринку майже вирішена (споживання сигарет в Україні сягає понад 100 млрд. шт. на рік), необхідно, збільшуючи темпи виробництва, шукати шляхи збуту надлишків тютюнової продукції за межами країни.

При цьому слід мати на увазі, що за останні роки в українську тютюнову промисловість вкладено більш ніж 160 млн. доларів іноземних інвестицій, що поряд із позитивом, зумовленим нарощуванням обсягів випуску, призвело до втрати державою монопольного права на виробництво тютюну і сигарет. Наприклад, із середини 90-х років транснаціональні компанії, такі як „Reemtsma”, „Phillip Morris”, „British American Tobacco”, „J.T.International” й колишні державні тютюнові фабрики, розташовані у містах Києві, Чернігові, Черкасах, Прилуках, Харкові, Кременчузі створили спільні підприємства, котрі володіючи значними фінансовими можливостями, поступово витісняють тютюнові фабрики України з

вітчизняним капіталом, частка яких на національному ринку тютюнової продукції займає тепер лише близько 6% (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Виробництва тютюнових виробів в Україні у 2003-2008 роках, млрд. шт.

Підприємства	Роки					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
ЗАТ „Philip Morris Ukraine”, м.Харків	23,59	31,08	37,49	39,72	42,7	43,37
ЗАТ „British American Tobacco Ukraine”, м.Прилуки	24,28	23,98	22,41	18,22	17,6	16,5
ЗАТ „Imperial Tobacco” м.Київ	21,59	20,41	23,79	26,04	29,5	30,8
ЗАТ „Лигgett-Дукат Україна”, м.Черкаси	13,73	17,55	17,85	18,33	19,54	18,3
ЗАТ „J.T.International Company Ukraine”, м.Кременчук	9,06	11,33	14,86	15,41	16,86	17,01
Разом тютюнові підприємства з іноземним капіталом	92,25	104,4	116,4	117,7	126,2	125,9
„Українська тютюнова компанія”, м.Монастириськ	1,06	0,58	0,79	–	–	–
Феодосійська ТФ	1,17	0,71	0,89	0,91	1,02	1,25
Донецька ТФ	0,53	0,99	0,52	0,68	0,49	0,62
Інші підприємства	4,79	2,31	1,6	1,02	0,89	1,05
Разом тютюнові підприємства з вітчизняним капіталом	7,55	4,59	3,8	2,61	2,4	2,92
Всього по галузі	99,8	108,9	120,2	120,3	128,6	128,9
Частка підприємств з іноземним капіталом, %	92,44	95,79	96,84	97,83	98,13	96,97
Частка підприємств з вітчизняним капіталом, %	7,56	4,21	3,16	2,17	1,87	3,03

Джерело: www.ukrtobacco.kiev.ua

При цьому лідером у виробництві стала Харківська тютюнова фабрика „Philip Morris”, виготовивши у 2008р. 43,2 млрд. шт. сигарет, яка завдяки

інвестиціям, що становили 37 млн. дол. США, спрямованим на переозброєння виробництва, перетворилась на підприємство з повним (завершеним) виробничим циклом: від первинної обробки, сортування тютюну і до пакування готової продукції.

Активно діє в Україні компанія „Imperial Tobacco”, яка викупила Київську тютюнову фабрику. У 2008р. підприємство виготовило 30,8 млрд. шт. тютюнової продукції, що на 13,2% більше ніж у попередньому році. З січня 1994р. і по 2005р. контрольний пакет акцій фабрики належав німецькій фірмі „Reemtsma”. За час своєї інвестиційної діяльності компанія заволоділа 25,76% українського тютюнового ринку, реалізуючи наступні марки сигарет: „Вест”, „Астор”, „Столичні”, „Дипломат”, „Беркут”, „Майстер”, „Памір”, „Північні”, „Політ”, „Прима” (Київська).

Важливий сегмент ринку тютюнової продукції в Україні займає СП „В.А.Т - Прилуки”. Закупивши нове устаткування на суму понад 28 млн. дол. США, вже у 1994 р. було вироблено майже 7,9 млрд. шт. сигарет. Нові сорти отримали українські назви, як-от „Козак”, „Отаман”. У Прилуках користуються попитом сигарети „Гетьман” та „Прилуки”. Компанія володіє правами на торгові марки „Голд Долар”, „Лакі Страйк”, „Кент”, „Ейч Бі”, хоча 90% сигарет, що виробляються на фабриці, – це сорти зі звичними для українського споживача тютюнових виробів назвами: „Політ”, „Прима”, „Ватра”. Нині у Прилуках виробляють 17 марок сигарет (з фільтром – 11, без фільтра – 6) у м’яких і твердих упаковках. Проте максимальну кількість сигарет СП „В.А.Т. - Прилуки” виготовило у 2003р. – 24,3 млрд. шт., а зараз підприємство скорочує виробництво: у 2004р. – на 1,2%, у 2005р. – на 6,6%, у 2006р. – на 18,7%, у 2007р. – на 3,4%, а у 2008р. – на 6,2%, виготовивши лише 16,5 млрд. шт. сигарет. Усього за п’ять років, з 2003-го по 2008-й, частка „В.А.Т. - Прилуки” знизилася вдвічі – з 30% до 13% сумарного виробництва в Україні (рис. 1.3).

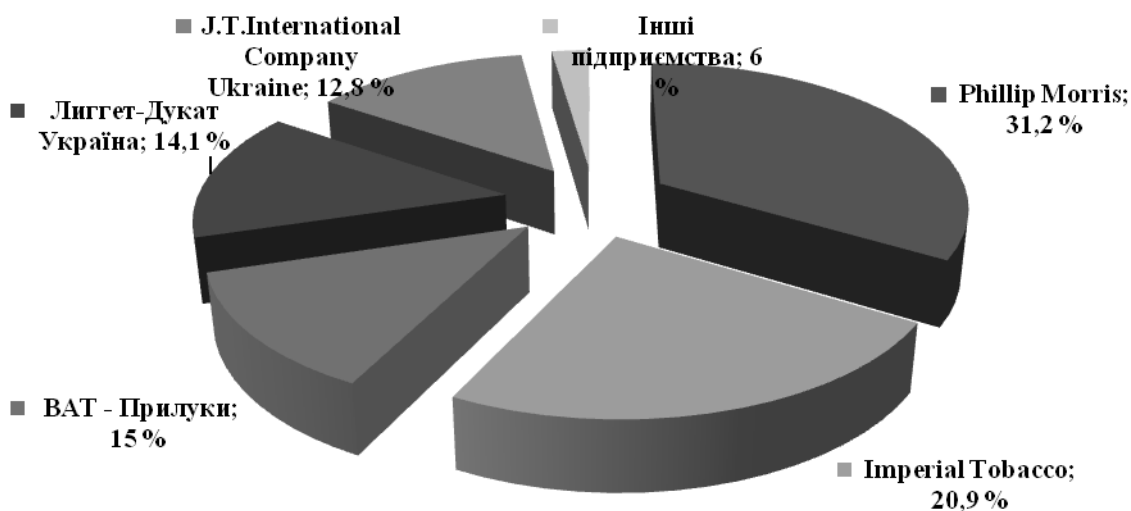


Рис.1.3. Розподіл виробництва тютюнових виробів у 2009 р. на фабриках України

Заразом Україна є другою за величиною обсягу споживання тютюнових виробів у СНД, а ринок сигарет в Україні представлений 68 найменуваннями сигарет з фільтром, серед яких 16 – „легкі” сигарети, а також цигарки й сигарети без фільтру. При цьому сигарети поділяються за ціною та якістю на чотири сегменти: супер – преміум, середній, нижній, сигарети без фільтру. Найбільш популярними сигаретами в Україні є такі (рис. 1.4):

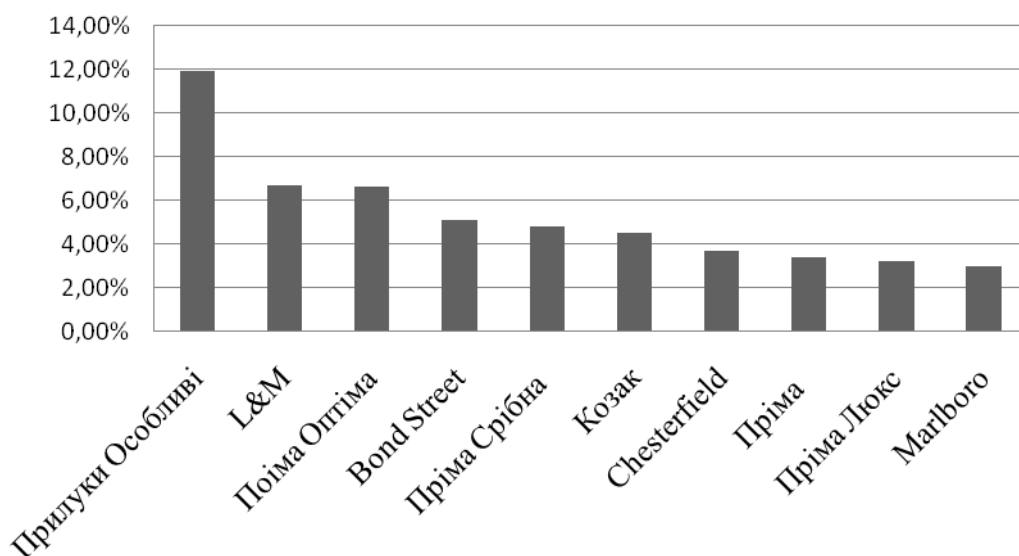


Рис.1.4. Питова вага марок сигарет на ринку України

Так, найбільшим попитом користуються сигарети, які за ціною розраховані на споживачів із середнім рівнем доходу, щодо дорогих – найпопулярнішою є марка „Marlboro”. Разом з тим, щороку знижується попит на сигарети без фільтру, і такі тенденції можна пояснити, на наш погляд, залежністю від доходів населення.

Динаміка виробництва тютюнових виробів на підприємствах асоціації „Укртютюн” дає можливість простежити зміни в обсягах виробництва сигарет різного класу: з фільтром, без фільтру та цигарок (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Зміни в пропорціях випуску сигарет з фільтром та без фільтра в 1995-2008 рр., млрд. шт.

Показники	2000	2005	2006	2007	2008
Загальне виробництво сигарет в Україні, млн. шт.	57,8	120,2	120,3	128,6	128,9
у т. ч. випуск сигарет:					
-з фільтром	45,2	99,5	99,8	106,4	103,6
-без фільтру	12,5	20,6	20,5	22,2	25,3
-цигарок	0,08	0,05	0,03	0,01	0,0
Питома вага сигарет з фільтром у загальному обсязі виробництва, %	78,29	82,78	82,96	82,74	80,37

Якщо у 2000р. із загальної кількості сигарет було вироблено з фільтром 78,29%, то починаючи із 2005 року питома вага сигарет з фільтром у загальному обсязі виробництва встановилась у межах 83%. Таку асортиментну політику можна пояснити впливом основних інструментів державного регулювання на розвиток підприємств тютюнової промисловості.

Проте на фоні зростання обсягів виробництва тютюнової продукції в Україні відбувається закриття цілої низки підприємств, причому ліквідація неконкурентоздатних компаній в нашій країні здійснюється доволі швидкими темпами. Зокрема, у 2003 році припинили діяльність такі компанії, як „Димок”, „Інтертабак”, „Євротютюн”, „Булгартабак-Полтава”, „ОАВІС”, Одеська тютюнова фабрика. Зараз же день на межі виживання перебувають

тютюнові фабрики Дніпропетровської області: „Аміх”, „Досма” [82, 59]. З уведенням більш жорстких умов оподаткування і підвищення вартості ліцензій на виробництво на межі закриття може виявитися ще декілька підприємств.

Правда, серед економістів існує думка, що витіснення невеликих підприємств гігантами – об’єктивний ринковий закон „виживання найсильнішого”, і особливої тривоги з цього приводу бути не повинно: сумарні обсяги виробництва сигарет все одно зростають і закриття близько десятка малих фабрик не така висока ціна. До того ж зменшення частки невеликих підприємств закономірне, виходячи з ринкових тенденцій, оскільки питома вага безфільтрової тютюнової продукції, а саме ця група продукції лежить в основі асортименту невеликих підприємств, яка в загальних обсягах виробництва становила 17,1%, зараз знизилася до 7%, причиною чого є стабільне число курців безфільтрових сигарет у невеликих містах і селах через низькі доходи й частково головні традиції.

Та усе ж таки за умови збереження попиту, на такі сигарети й цигарки, а на найближчу перспективу особливих змін тут не прогнозується, залишаються можливості для існування невеликих підприємств, що слід визначити позитивним, позаяк діяльність тютюнових фабрик сприяє збільшенню доходів місцевих бюджетів та зайнятості місцевого населення. Тому необхідний подальший розвиток малих та середніх тютюнових підприємств, а досягти цього можна за умов конкуренції на ринку шляхом скорочення витрат протягом всього технологічного процесу від виробництва до збуту та кооперації виробників сировини й тютюнових підприємств там, де дозволяють природні умови і географічне розташування (наприклад, у Криму, Одесі, Закарпатті, Тернопільщині).

Під час здійснення трансформаційних процесів значна кількість колишніх державних підприємств взяла курс на зміну свого статусу та інвестиційної політики, щоби мати змогу гнучко пристосуватися до змін попиту й умов збуту продукції, ринкових викликів, насамперед конкуренції,

тобто забезпечити передумови для довгострокового економічного зростання. Досягалось це головним чином завдяки тому, що у розвиток вітчизняних тютюнових підприємств інвестували свій капітал такі країни, як США, Японія, Німеччина, Англія. Це, у свою чергу, призвело не лише до перебудови технологічних процесів діяльності підприємств, а значно вплинуло на особливості ведення обліку виробництва продукції, який є основним джерелом даних для вивчення економіки підприємства, аналізу результатів його діяльності, визначення тенденцій його розвитку, більш повного виявлення і використання існуючих виробничих і фінансових резервів, оскільки облік процесу виробництва тютюнових підприємств залежить від конкретних умов, технології й організації виробництва та визначається індивідуальними особливостями підприємств. Адже виробництво тютюнових виробів – це сукупність технологічних процесів та енергетичних, ремонтно-відновлювальних, транспортних і складських операцій, пов'язаних із послідовною обробкою сировини й матеріалів та перетворенням їх у готову продукцію. Тютюнова галузь, як відомо, відноситься до переробної, а виробництво складається з одного чи декількох процесів, які здійснюються на окремих робочих місцях і дільницях. Відтак виробнича діяльність підприємства тютюнової галузі – це велика кількість господарських операцій, які проте мають певну загальну ознаку, оскільки здійснюються в окремих сферах. Це дає змогу згрупувати всі операції за видами діяльності: постачання, виробництво і збут (рис.1.5).



Рис. 1.5. Послідовність виробничої діяльності на підприємствах тютюнової промисловості

Враховуючи, що найбільшу питому вагу в діяльності підприємств тютюнової промисловості займає безпосередньо процес виробництва продукції, то дисертаційне дослідження спрямоване на вивчення саме цієї складової, удосконаленню організації її обліку й аналізу з урахуванням технологічних особливостей галузі. При цьому однією з них є те, що процес виробництва тютюнових виробів може перериватись без істотних втрат і шкоди для кінцевого продукту. Відтак з метою вдосконалення, його розчленовують на виробничі стадії й операції. Технологічно закінчена частина виробничого процесу, що характеризується змінами предметів праці з переходом їх в інший якісний стан, називається стадією виробництва, а первинна ланка виробничого процесу є виробничою операцією. Вона виконується на окремому робочому місці, одним або групою робітників, над одним і тим самим предметом праці, за допомогою одних і тих же засобів праці. Зміна одного з названих елементів виробничого процесу свідчить про появу нової операції.

Виробничий процес тютюнової продукції можна розділити на низку послідовних фаз, операцій, а саме: приймання, зберігання і підготовка до виробництва тютюнової сировини; складання сумішей (купажу); зволоження; розщеплювання; змішування; різання тютюну; підготовка різаного тютюну до набивання; виготовлення цигарок; фасування і упаковка цигарок; виготовлення сигарет; фасування і упаковка сигарет; приймання, зберігання і підготовка до виробництва паперових і допоміжних матеріалів; виготовлення етикеток і коробок; виготовлення тари і т.д. Такий поділ дає змогу відокремлювати одне від одного будь-які робочі місця, дільниці, технологічні фази, переділи, щоб визначати кількісні та вартісні параметри на кожному з них і дозволяє відповідно будувати облік процесу виробництва. При цьому процес виробництва як визначальний чинник, що впливає на побудову обліку витрат, класифікують не лише за характером одержання продукту праці,

технології, організації, а також за характером продукції, яка відрізняється за такими ознаками: формою, ступенем готовності, конструкторською та технологічною складністю. За формою тютюнова продукція – це виріб: сигарети з фільтром, без фільтру та цигарки. За ступенем готовності її поділяють на готову, напівфабрикат, не готову (незавершене виробництво, некомплектність). За конструкторською та технологічною складністю продукцію поділяють на просту і складну. Тому при побудові обліку виробничого процесу потрібно чітко розмежовувати ці поняття і, таким чином, наведені чинники визначають побудову обліку, тобто систему рахунків Головної книги, методику їхнього ведення, складання балансу та звітів і водночас є вихідними для побудови внутрішньогосподарського обліку.

1.2. Аналітична оцінка стану обліку виробництва тютюнової продукції та необхідність його удосконалення

На етапі розвитку економіки інноваційного типу важливим завданням є така організація виробництва, яка забезпечує ритмічний випуск тютюнової продукції, завдяки чому поліпшується загальна результативність діяльності підприємств тютюнової промисловості. Тому особливі вимоги висуваються саме до обліку виробництва, основне завдання якого полягає у точному відображенні витрат виробництва, забезпеченні контролю за їхнім рівнем та обґрунтованому калькулюванні собівартості продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Досягти цього можна удосконаливши виробничий облік – особливу сферу бухгалтерського обліку, який виділився з останнього лише у другій половині XIX ст., коли німецький учений Б. Пенндорф чітко розмежував облік на промислово (виробничу) і торговельну бухгалтерії, вважаючи, що торговельна бухгалтерія веде облік зовнішніх відносин підприємства, виявляє склад його майна і результати господарської

діяльності, а виробнича бухгалтерія охоплює всі виробничі операції всередині підприємства і точно відображає процес виробництва [120, 93].

Виробничий облік багато років існував як облік витрат виробництва окремого підприємства. Англійський термін „cost accounting” („облік витрат”) такі автори як М. Г. Чумаченко і С. С. Сатубалдін переклали як „виробничий облік” [142]. Цієї ж думки додержувався С. А. Щенков, який одним із найпростіших способів виробничого обліку вважав метод обліку затрат на виробництво. Ширшого значення цьому виду обліку надав В. Б. Івашкевич, який під виробничим обліком розумів не лише облік витрат, а й облік реалізації продукції, забезпечення визначення величини витрат відповідно до видів, місць виникнення витрат і об’єктів калькулювання.

З розвитком ринкової економіки, збільшення кількості однотипної товарної продукції, за жорстких умов конкуренції, перед виробничим обліком виникли нові завдання. Крім суто бухгалтерського обліку витрат на виробництво, потрібно було задовольнити потреби керівників усіх рівнів управління в необхідній інформації для контролю та оперативного прийняття рішень. Така інформація повинна бути комплексною, своєчасною, містити точну адресність, високу ступінь аналітичності даних. Намагаючись задовольнити ці вимоги, виробничий облік у першій половині ХХ ст. трансформувалася в управлінський облік.

На сьогоднішній день думки вчених щодо понять „виробничий облік” та „управлінський облік” розділились. Деякі науковці розглянуті терміни вважають ідентичними, рівними. Так, В. О. Ластовецький стверджує, що „управлінський облік” ... відповідно до облікових об’єктів є обліком виробничим [69, 11], і вважає „управлінський облік”, невірним. Американські вчені Ш. Моріарті і С. Аллен, вважають, що управлінський облік – це облік, який вже не носить чисто реєстраційний характер, а перетворюється в активний інструмент оптимізації виробництва, дозволяючи одержати при цьому максимальний прибуток [150, 8]. у свою чергу К. Друрі зауважує: „управлінський облік – це доведення інформації особам у самій

організації, на основі якої вони приймають більш обґрунтовані рішення і підвищують ефективність виробництва поточних операцій” [33, 4]. Значна увага при цьому приділяється контролю за витратами виробництва, оскільки оперативний контроль дозволяє активно втручатися безпосередньо у сам процес формування собівартості з метою її зниження і при цьому збільшенням прибутку та рівня рентабельності. А „виробничий облік” вони вважають накопиченням інформації про витрати, необхідні для складання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що поняття „виробничий облік” і „управлінський облік” тісно пов’язані один з одним. Якщо ж головна мета виробничого обліку – облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг), а управлінський облік, – за словами Л. В. Нападовської, – „доповнення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції функціями планування, нормування, аналізу собівартості продукції і підготовки проектів управлінських рішень” [92, 4], то можна стверджувати, що виробничий облік є складовою управлінського обліку. Цю думку підтверджують об’єкти та завдання різних видів обліку (додаток А.1). Об’єктом виробничого обліку є процес виробництва, а об’єктами управлінського обліку – процеси основної діяльності: процеси постачання, тобто забезпечення підприємства необхідними ресурсами; процеси виробництва виробів (робіт, послуг), тобто безпосередньо виробничі процеси і процеси реалізації – збуту виготовленої продукції і придбаних товарів (рис.1.6).

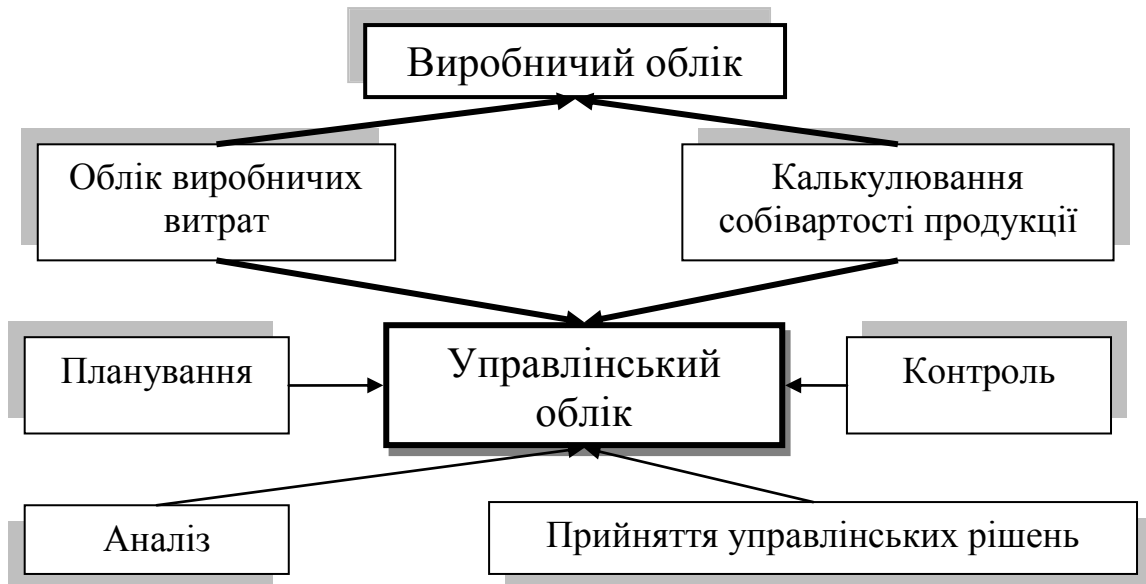


Рис. 1.6. Місце виробничого обліку в системі управління

Це означає, що виробничий облік є інструментом оперативного управління підприємством, функцією якого є обрахування витрат на виробництво і собівартість будь-якого виду продукції, будь-якого підрозділу і підприємства в цілому на різних стадіях виробництва. На підприємствах тютюнової промисловості він застосовується насамперед при внутрішніх господарських операціях з метою забезпечення інформацією керівників різних рівнів управління, які несуть відповідальність за досягнення статутної мети підприємства. Тому, цим підприємствам необхідно приділяти належну увагу до організації як самого виробництва тютюнової продукції, так і до його обліку.

За визначенням, яке наводиться у ДСТУ 2960-94, організація виробництва – це кількісне та якісне поєднання в просторі та часі трудових та матеріальних ресурсів, технічних та економічних засобів господарської діяльності на промисловому підприємстві з метою випуску в установлені терміни продукції необхідної кількості та якості з мінімальними витратами. А відтак добре організований облік виробництва тютюнової продукції та вміння застосовувати відповідні методи і прийоми в процесі обліку витрат і калькулювання дають можливість керівникам приймати ефективні рішення.

Одним із важливих показників рівня організації виробництва на підприємствах тютюнової промисловості є виробничий цикл – календарний період часу, упродовж якого сировина, що переробляється, проходить усі стадії виробничого процесу і перетворюється в готову продукцію. Тривалість виробничого циклу складається із часу виконання технологічних, транспортних процесів, контрольних операцій, а також переривів між операціями.

Результати спостережень на тютюнових підприємствах свідчать, що виробничий цикл на великих підприємствах значно коротший, ніж на середніх та малих. Це пояснюється наявністю у перших високоякісної техніки та удосконаленої технології виробництва тютюнових виробів як результату вдалого використання іноземних інвестицій. Так, наприклад, на Київській тютюновій фабриці „Imperial Tobacco” скорочення виробничого циклу досягнуто впровадженням технологічної лінії-конвеєру, яка охоплює здійснення таких операцій, як підготовка листового тютюну до різання (зволоження, розчеплення, просушування), різання, змішування, зрошування ароматизаторами та соусами, передача тютюнової суміші (купажу) у сигаретний цех. На підприємствах другої групи цей технологічний процес раз, чи навіть, декілька разів переривається. При цьому частково підготовлена тютюнова сировина чекає своєї черги переходу до наступної стадії обробки. Це призводить до втрат часу та зменшення кількості виготовлення готових виробів, збільшення собівартості готової продукції. Тому таким підприємствам необхідно перш за все удосконалювати технічні і технологічні особливості виробничого процесу.

Організація обліку витрат і калькулювання собівартості тютюнової продукції залежить також від структури тютюнових підприємств, що складається з основного та допоміжних виробництв. Основне виробництво – як процес виготовлення готової продукції, тут складається із тютюнового та сигаретного цехів. Допоміжне виробництво, відповідно до облікової політики – є частиною виробничої діяльності підприємства, яка полягає в

обслуговуванні основного виробництва, забезпеченні безперервного виготовлення і випуску продукції та проводиться у певних структурних підрозділах, які для підприємств тютюнової галузі є ремонтними, а саме механічні та столярні цехи. В свою чергу кожен із цехів об'єднує ряд дільниць: тютюновий цех – підготовку жили та формування тютюнової суміші; сигаретний – виробництво фільтрів, обідків, неупакованих сигарет, упакованих сигарет (рис.1.7).

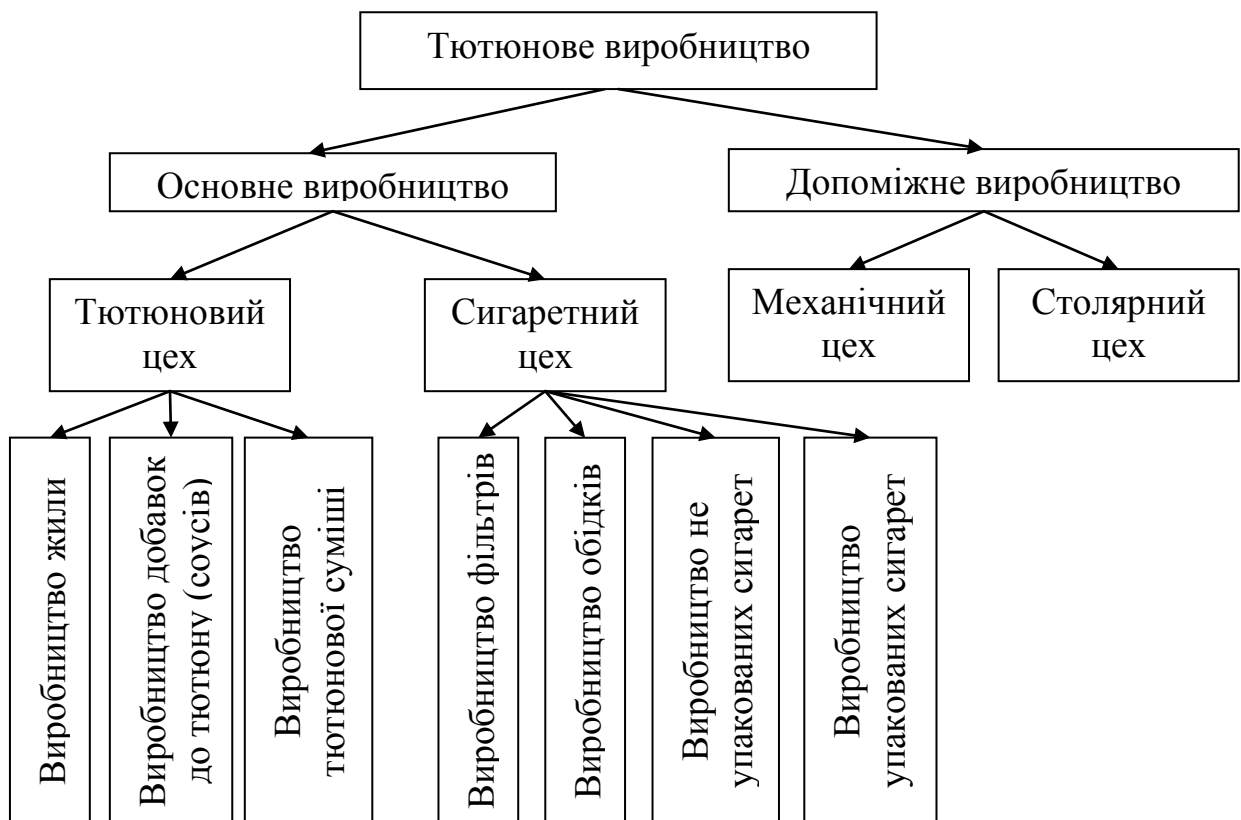


Рис. 1.7. Організація виробництва тютюнової продукції

Кожна дільниця охоплює повну сукупність технологічних операцій, яка закінчується випуском проміжного продукту (напівфабрикату) або ж отриманням готового виробу і є переділом виробництва тютюнової продукції.

Переробка сировини і матеріалів у готову продукцію починається у тютюновому цеху, кінцевим результатом якого є формування суміші (купажу) із різаного тютюну, жили та добавок – соусів. Технологічно процес виробництва тютюнової суміші включає декілька послідовних стадій

обробки: різання тютюну, його зволоження добавками, формування тютюнової суміші із складників, її ароматизацію (Додаток А). Послідовність виробничих процесів із відображенням облікової інформації у первинних документах наведено у додатку Б. Проте спершу необхідно підготувати відповідну кількість сировини. Для цього працівником цеху подається на склад бланк замовлення на підготовку тютюнової суміші, де вказують номер і шифр сумішей, їх кількість, що планується виготовити за зміну, номер партії (табл. 1. 4).

Таблиця 1.4

Замовлення на підготовку тютюнової суміші

від 07.08.2009р.

зміна I

Артикул суміші	Партія		Вага (т)	Примітка
	№	Кількість, шт		
UAUA 522100	11	1	6,0	
UAUA 539100	28-29	2	6,0	
UAUA 535100	11	1	4,0	
UAUA 538100	24	1	4,0	
UAUA 536800	48-49	2	4,0	
UAUA 537700	35	1	4,0	

Начальник тютюнового цеху _____
(начальник зміни)

Замовлення прийняв: начальник сировинного відділу _____

Одержавши такий документ, завскладом видає у тютюновий цех необхідну для кожної суміші кількість сировини. Її норми передбачені технологами підприємства у рецептурі (Додаток В). В середньому на 4 т тютюнової суміші необхідно 4,2 т сировини, тому в специфікації крім норм відповідних сортів листового тютюну містяться й норми добавок (соусів) до суміші та ароматизаторів. Звичайно, основне місце у купажі належить тютюновій сировині – 95 %.

Видача сировини у виробництво на підприємствах тютюнової галузі супроводжується зважувальною накладною, яка складається у 2-х примірниках на кожну суміш окремо із обов'язковими підписами завскладом

та керуючого тютюновим цехом чи начальником зміни. Її застосовують з метою обліку і контролю виданих у переробку сортів листового тютюну у натуральних одиницях (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Зважувальна накладна № 49009

від 07.08.2009р.Підприємство: Imperial TobaccoКористувач: тютюновий цехАртикул суміші: UAUA 536800Дата проводки: 07.08.2009р.

№ п/п	Сировина, матеріал		Вага (кг)
	код	найменування	
1	T81186	„Вірджинія” США	300,00
2	T81197	„Ювілейний” Молдова	280,00
3	T81348	„Ювілейний” Україна	270,00
4	T81229	„Берлей” Турція	200,00
5	T81095	„Берлей” Молдова	100,00
6	T81144	„Джутті” США	200,00
7	T81220	„Вірджинія” Індонезія	200,00
8	T81191	„Вірджинія” Ліван	200,00
9	T81332	„Вірджинія” Грузія	300,00
10	T81331	„Джутті” Індонезія	300,00
11	T81162	„Орієнт” Молдова	260,00
12	T81219	„Берлей” Грузія	259,00
13	T81232	„Берлей” США	324,00
14	T81225	„Джутті” Турція	199,00
Всього			3392,00

Начальник сировинного відділу _____
(завскладом)

Прийняв: начальник тютюнового цеху _____
(начальник зміни)

Листовий тютюн одержують зі складу пресованим та фасованим у коробах. Після зняття тари його ріжуть на плати і переміщують у барабан кондиціювання. Під час руху по стрічці тютюн зважують і тикам чином

одержують фактичну вхідну вагу тютюнової сировини на початок переробки, першою технологічною фазою якої є зволоження тютюнової сировини. Для цього у барабан з поміщеним тютюном, під наглядом оператора лінії подають пару й розчинені у воді соуси. Результати операції відображають у журналі обліку зволоження тютюнової сировини (Додаток Д). Форму цього документа застосовують з метою обліку і контролю за часом зволоження в розрізі конкретної партії тютюнової суміші, її вхідної ваги та об'єму використуваних води і соусів.

Тютюновий соус – сукупність харчових і хімічних добавок, які безпосередньо наносяться на тютюновий листок і впливають на його властивості та смакові якості сигарет. Використання їх складників таких як гліцерин, сорбітол дозволяють стабілізувати вологість майбутньої продукції, запобігти висипанню тютюнової суміші із штангу та сигарети в цілому; сорбат, бензонат – захищають готові вироби під час транспортування і зберігання від плісняви; відповідно кількість лимонної кислоти, ацетатів – сприяють підвищенню або пониженню ефекту згорання сигарет, тощо. Від їх кількості прямо залежить якість сигарет, адже надмірне використання соусів не лише сприяє утворенню жирних плям на готовій продукції, а й впливає на здоров'я споживачів. Тому у світовій практиці виділяють три основні види тютюнових соусів із регламентованими нормами щодо їх дозування: соус Берлей – до 12% від ваги тютюну; соус Вірджинія – до 10%; загальний соус – від 0,1% до 0,5% [83, 22]. Як видно із додатка Д на підприємстві „Imperial Тобасо” норми дозування соусів менші за світові, адже соус Берлей використовується близько 7%, соус Вірджинія – 9%.

Підприємства тютюнової галузі соуси закупають або ж виготовляють самостійно. Процес приготовування суміші добавок до сировини відбувається у тютюновому цеху паралельно із виробництвом купажу. Облікову інформацію щодо дати виробництва, найменування соусу, номеру виробничої партії, її загальної ваги відображають у журналі обліку приготування соусів.

Листовий, роздрібнений та зволожений тютюн направляють у змішувач, а далі пропускають через металодетектор з метою виявлення побічних матеріалів. Його подрібнюють і переважуючи на стрічці направляють у барабан термообробки, де під тиском подається гаряче повітря. Так відбувається фаза сушіння. Підсушений гарячим повітрям тютюн охолоджується і переміщується до наступного змішувача, де відповідно до діючих норм додають напівфабрикат жили й інший тютюновий дріб. До останнього на підприємствах тютюнової галузі відносять суміш раніше забракованої готової продукції (сигарет), яку одержали в результаті відокремлення фільтру, сигаретного паперу тощо. Для оперативного обліку і контролю необхідних параметрів обробки розглянутої операції використовують журнал обліку різання – сушіння (табл.1.6).

Таблиця 1.6

Журнал обліку різання – сушіння тютюнової суміші

Дата, зміна	Оператор	№ суміші	№ партії	Вихід з МВ	Вологість	t °C	конденсат	Тютюновий дріб	Тютюнова сировина		Час обробки
									Жила (кг)	Тютюн (кг)	
07.08. 2009	Іщенко	5351	80	2	22,0	134	640	170	170,3	4315	9 ²⁵ -10 ¹⁰
		5221	41	4	21,0	126	610	200	258,3	4207	10 ⁵⁰ -11 ⁴⁵
I	В.О.	5391	84	3	20,0	130	600	–	255,9	3018	11 ⁵⁰ -12 ⁴⁵
:	:	:	:	:	:	:	:		:	:	:
II	Кучер	5391	85	3	20,6	120	605	220	255,9	2972	17 ⁵⁵ -18 ⁴⁵
		5371	85	1	21,1	130	660	100	47,0	2778	18 ⁰⁵ -19 ²⁰
	С.В.	:	:	:	:	:	:		:	:	:

Суть застосування такої форми первинного документа полягає не лише у фіксуванні часу проведення операції, а й у відображенні використання норм жили та дрібниць на конкретну партію тютюнової суміші.

Жила на підприємствах тютюнової галузі може виступати як покупна сировина, або ж як виготовлений власними силами напівфабрикат. В останньому випадку її стріпсують (зволожують, вальцюють, подрібнюють,

взривають, сушать) при спеціальних термічних параметрах. Цей етап є відносно новим у технології виробництва тютюнової продукції, а відтак первинні документи, які його супроводжують на досліджуваних нами підприємствах виявились різними за формою і особливо за відображеною обліковою інформацією. На підприємстві „Imperial Tobacco” використовують журнал обліку зволоження, різання, сушіння жили, у котрому фіксують номер партії, час її обробки тощо (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Журнал обліку зволоження, різання, сушіння жили

Дата, зміна	Оператор	№ суміші	№ партії	Час операції	
				Початок	Завершення
07.08.09	Іванець П.Р.	5391	45	8 ⁰⁰	8 ⁴⁵
II		5312	46	8 ⁵⁰	9 ³⁵
		5361	47	9 ⁴⁵	10 ²⁰
		5322	48	10 ³⁰	11 ¹⁵

В свою чергу на Львівській тютюновій фабриці для обліку процесу стріпування жили використовують акти переробки жили (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Акт переробки жили № 5

від 12.09.2009р.

№ партії	Видано у переробку			Одержано із переробки	
	Вага (кг)	Ціна (грн.)	Сума (грн.)	Вага (кг)	Сума (грн.)
18	9829,6	1,64	16120,54	8850,0	14514,0
19	9028,5	1,64	14806,74	8085,0	13259,0
Всього	18858,1	x	30927,28	16935,0	27773,4

Оператор лінії _____

Цей первинний документ складається кожного дня і містить кількісні і вартісні параметри жили на початок і кінець операції.

На наш погляд, наведені документи на обох підприємствах не повною мірою відображають інформацію, необхідну для керівників як виробничих служб, так і підприємства в цілому. На підприємстві „Imperial Tobacco” через

відсутність у журналі обліку показників кількості жили, що обробляється, неможливо провадити оперативний контроль щодо змін її ваги й втрат. На практиці такого роду інформацію одержують у кінці місяця шляхом проведення інвентаризації. Первинний документ Львівської тютюнової фабрики цей недолік компенсує. Однак складання актів переробки жили кожного дня потребує додаткового ведення журналу про їх реєстрацію, а тому збільшує рутинну роботу операторів лінії. Разом з тим у актах відсутня інформація про втрати внаслідок стріпсування жили. Тому ми пропонуємо для відображення результатів процесу обробки жили використовувати „Журнал обліку переробки жили” з наступними параметрами: номер партії жили, дата і час здійснення операції, вага жили до переробки і після її завершення, втрати, що виникли в результаті стріпування жили (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Пропонована форма журналу обліку переробки жили

Дата, зміна	Оператор	№ партії	Час обробки		Жила (кг)		
			Початок	Завершення	Здана у переробку	Вихід із переробки	Втрати
07.08.	Лавро П.Р.	1	8 ⁰⁰	8 ⁴⁵	10529,6	9961,2	568,4
2009		2	8 ⁵⁰	9 ³⁵	11028,5	10422,1	606,4
I		3	9 ⁴⁵	10 ²⁰	9848,2	9346,0	502,2
		4	10 ³⁰	11 ¹⁵	10028,5	9466,7	561,8

Використання такого первинного документа покращить контроль за ходом процесу переробки жили, дозволить керівнику цеху у необхідний момент одержати повну картину облікових показників, сприятиме зменшенню кількості проведених інвентаризацій.

Порізаний і осушений тютюн у поєднанні з напівфабрикатом жили після змішування переміщуються у силоси для ароматизації та відстоювання. Остання фаза необхідна для покращення смакових та якісних параметрів майбутньої готової продукції, шляхом вбирання тютюновою сумішшю відповідних добавок. Оскільки кожна технологічна стадія процесу виробництва тютюнової суміші супроводжується відповідним обліковим

забезпеченням, то фаза обробки купажу ароматизаторами – журналом обліку ароматизація (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Журнал обліку ароматизації тютюнової суміші

Дата, зміна	Оператор	№ суміші	№ партії	Початок ароматизації	Завершення ароматизації	МВ	Ароматизатор				Вага тютюнової суміші(кг)	Вологість %
							Вид	Розхід л/100 кг	Залив (л)	Залишок		
07.08.	Ли-	5351	80	10 ²⁰	11 ⁵⁰	6	48	0,47	30,8	0,8	4685	13,1
2009	сен-	5221	33	11 ⁵⁵	13 ⁰⁰	5	Д	0,89	59,2	2,15	4665	13,2
I	ко	5391	49	13 ¹⁰	14 ¹⁵	6	К	0,89	40,1	1,4	3314	13,2
	В.А.	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
II	Смо	5391	50	18 ⁵⁰	20 ⁰⁵	6	К	0,89	40,1	1,4	3448	13,0
	лин	5371	15	20 ¹⁰	21 ¹⁵	5	40	0,91	22,8	1,5	2925	13,3
	В.І.	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:

Цей документ застосовується з метою організації обліку і контролю витрати амортизаторів, визначення часу проходження переділу кожною сумішю, її кінцевої ваги. Увагу звертають на залишок ароматизатора, який прямопропорційно залежить від ваги і вологості суміші.

Таким чином, виробництво напівфабрикату купажу у тютюновому цеху безперервно проходить фази зволоження соусами та водою, різання, сушіння, ароматизації з паралельним виробництвом напівфабрикатів жили і соусів. Процес переробки тютюну є доволі втартним. Їх кількість як правило перевищує 900 кг з кожної партії суміші. Наприклад, для приготування 80 партії 5351 суміш завантажили 3698 кг тютюну, а одержали 4685 кг суміші, тобто різниця становить 987 кг. Тоді як за нормою, відповідно до рецептури – 4872 кг суміші. Отже, втрати становлять 4%.

На підставі описаних нами первинних документів, в кінці місяця начальник тютюнового цеху складає відомість обліку руху тютюнової сировини в розрізі кожної марки сигарет (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

Відомість обліку руху тютюнової сировини

№ суміші	Назва	Отримано зі складу сировину (кг)	Виготовлено тютюнової суміші (кг)	Втрати	
				кг	%
379000	West medium	85928,96	85935,00	6,04	0,01
271000	West direct	37903,44	37673,00	-230,44	-0,04
536800	Прима Люкс	138035,75	138183,40	147,65	0,11
538100	Прима Оптима	120776,61	122994,70	2218,09	1,84
539100	Прима Срібна	471587,72	476049,00	4461,28	0,95
:	:	:	:	:	:
Всього	х	854232,48	860835,1	6602,62	0,77

Відомість спрямована на забезпечення контролю витрат і втрат сировини. Вона є вихідним матеріалом для калькулювання бухгалтером напівфабрикату тютюнової суміш, який виступає кінцевим результатом діяльності тютюнового цеху.

Далі процес виробництва готової тютюнової продукції продовжується у сигаретному цеху шляхом поступового формування сигарет без фільтру та приєднанням до них таких напівфабрикатів як фільтр, обідок та інших матеріалів – сигарет з фільтром. Та спершу, працівниками сигаретного цеху подається на склад та у тютюновий цех замовлення на матеріали й тютюнову суміш відповідно (табл.1.12).

Таблиця 1.12

Замовлення на тютюнову суміш

від 07.10.2009

змiна II

№ сигаретної машини	№ суміші	Марка сигарет	Примітки
41	539100	Прима срібна синя	
31	525100	Прима класична червона	
33	536800	Прима Люкс синя	
35	535100	Прима класична синя	
37	539100	Прима срібна червона	

1	522100	Прима класична	
---	--------	----------------	--

Майстер зміни сигаретного цеху: _____

Начальник зміни тютюнового цеху: _____

Їх формують на підставі специфікацій на неупаковані чи упаковані сигарети. Наприклад, для виготовлення 1000 шт. неупакованих сигарет без фільтру марки „Прима класична” потрібно 849,45 кг тютюнової суміші № 522100, 23 рулони сигаретного паперу, 1,84 кг чорнила для кліше. При цьому потрібно витримати наступні параметри: довжина овалу сигарети повинна бути 69 мм, вага штрангу – 840мг, вологість – 12,0 %, твердість – 1,40 мме.

Одержавши замовлення, працівники тютюнового цеху видають необхідну кількість суміші. Різаний тютюн через приймальний пристрій подається у розподілювач машини для виготовлення сигарет (Protos-70, Protos-80, Protos-90, MARK 9M, MARK 9/5, MARK 9K), де відбувається відділення великих зрізів жилки та тютюнової пилу. Далі тютюнове волокно повітряним потоком подається на перфоровану стрічку, на якій утворюється безперервний тютюновий джгут. Надлишок тютюну, який утворюється при формуванні тютюнового джгута, знімається стригучим механізмом і повертається в розподілювач. Цей процес супроводжується веденням журналу обліку виходу готової тютюнової суміші (табл.1.13).

Таблиця 1.13

Журнал обліку виходу готової тютюнової суміші

Дата, зміна	Оператор	Стрічка	№ суміші	№ партії	Час операції	
					Початок	Завершення
09.08.09	Каротин	SB-5	5351	18	15 ⁵⁰	18 ⁴⁰
I		SB-8	5391	28	15 ⁵⁰	21 ⁵⁰
		SB-12	5221	10	15 ⁵⁰	18 ¹⁰
		SB-20	5377	79	15 ⁵⁰	22 ²⁵
		SB-24	5363	134	16 ¹⁰	22 ⁵⁰
		SB-14	5381	3	17 ⁴⁵	19 ¹⁵
		SB-2	5350	19	18 ⁴⁰	22 ⁰⁵
:	:	:	:	:	:	:

Форма цього первинного документа призначена для обліку і контролю за часом видачі партії конкретної тютюнової суміші у сигаретний цех для подальшої переробки.

Так з перфорованої стрічки тютюновий джгут передається на стрічку сигаретного паперу для формування безперервного сигаретного штрангу. Ножовий пристрій ріже сигаретний штранг на відрізки заданої довжини, які передаються на фільтрозбиральну (при виробництві сигарет з фільтром) або на пакувальну (виробництво сигарет без фільтру) машину.

Якщо виготовляють сигарети з фільтром, то фільтруючі мундштуки шестикратної чи чотирикратної довжини з ліній для виготовлення фільтропаличок надходять у приймальник фільтрозбиральної машини. З приймального мундштуки надходять у жолоби різального барабану, де вони вирівнюються і розрізаються на три або два відрізки подвійної довжини. Ці відрізки послідовно проходять ступінчастий і передавальний барабани та надходять на комплектуючий барабан. На цьому барабані відрізок фільтруючого мундштука подвійної довжини укладається між двома відрізками сигаретного штрангу. Отриманий комплект скріплюється відрізком обвідкового паперу, який перекриває фільтруючий мундштук і заходить на відрізок штрангу. Скріплений комплект подається на розрізний барабан, де розрізається навпіл. Один з потоків сигарет на виході з машини розвертається на 180°, і сигарети шикуються в один ряд. Готові сигарети через транспортно-накопичувальну систему подаються на пакувальну машину. Пакування здійснюється в м'яку, тверду (сигарети без фільтру), або тверду тришарову пачку.

Процес пакування сигарет в тверду тришарову пачку відбувається в наступній послідовності. Сигарети з вхідного бункера пакувальної машини розділюються на потоки, вводяться у секції і виштовхуються у прямокутні кишені, створюючи розкладку з заданої кількості сигарет. Далі розкладка загортається у пакет з тисненої фольги, верхня частина якої знімна. Пройшовши повний цикл формування фольгового пакету, розкладка

подається у вузол накладання внутрішньої вставки (комірця) та передається у вузол введення пакета в етикет пачки. До неї заштовхується пакет з розкладкою сигарет, загорнутою у фольгу, після чого закривається торцева кришка і пачки передаються на машину для загортання у поліпропілен. На цій машині пачки загортаються в оболонку з поліпропілену, оздобленого розривною стрічкою.

Далі готові пачки надходять на машину для укладання пачок у тверду або м'яку бандероль, причому тверді бандеролі загортаються у поліпропілен оздоблений розривною стрічкою. Одержані бандеролі укладаються в коробки. Заповнена транспортна тара заклеюється і передається на склад готової продукції.

Оперативне обліково-аналітичне забезпечення виробництва неупакованих і упакованих сигарет ідентичне. На кожен сигаретну машину складається протокол зміни (Додаток Е). Інформація, яка у ньому відображається об'єднана у шість блоків. У першому з них вказуються дата операції, номер машини, число оборотів, завдання для зміни на виробництво сигарет. У другому – прізвища осіб, які працювали за цим обладнанням і час їх роботи у хвиликах. У третьому – чітко прописується час початку і завершення операції, назва марки сигарет, їх кількість. Четвертий блок містить інформацію про причини простою устаткування. П'ятий – кількість бракованої продукції. Останній блок заповнюється у випадках невідповідності обладнання вимогам охорони праці, якості чи технічних проблем. Документ обов'язково підписує начальник зміни. Із наведеного у додатку Е прикладі бачимо, що працівники не виконали завдання і виготовили на 86 тис. шт. сигарет менше. Причиною невиконання плану є півгодинна перерва на регулювання і чистку обладнання, а також 17 тис. шт. зіпсутих сигарет. Таким чином, ведення протоколу зміни допомагає краще проконтролювати кожного робітника, кожен одиниця обладнання і запобігти або зменшити відсоток невиконання плану.

На основі сукупності описаного первинного документу складаються добові звіти про здану готову продукцію на склад окремо по виготовлених напівфабрикатах неупакованих і упакованих сигарет за формою: (табл. 1.14).

Таблиця 1.14

Звіт про здану готову продукцію неупаковані сигарети

Машина	Продукція		Фактично виготовлено, тис. шт.			
	Код	Назва	1 зміна	2 зміна	3 зміна	За добу
MARK 9M	60010170	Прима класична	1008,00	0	1392,0	2400,00
MARK 9/5	45020275	Прима срібна синя	2776,88	2908,31	2864,5	8549,69
Protos 70	45040275	Прима срібна червона	1445,73	0	0	1445,73
Protos 80	47010270	Прима оптима червона	2877,60	2065,80	0	4943,40
Всього	х	х	8108,21	4974,11	4256,5	17338,82

Така оперативна звітність чітко відображає скільки продукції виготовила за день кожна зміна робітників і загальну кількість за добу. Звіти аналогічної форми складають для обліку і контролю за напівфабрикатами фільтру та обідка, процес виробництва яких також відбувається у сигаретному цеху паралельно із виготовленням готової тютюнової продукції.

Таким чином, процес виробництва готової тютюнової продукції складається з послідовних технологічно завершених переділ – виробництва соусів, жили, тютюнової суміші, сигарет без фільтру, фільтру, обідка, сигарет з фільтром. При підрахунку собівартості виробів у поточному обліку прямі витрати відображають за видами продукції і по переділах. Об'єктом калькулювання яких є вид чи група продукції, тобто напівфабрикат – продукт окремих технологічних фаз (переділів, цехів), який повинен ще пройти одну або кілька стадій обробки, перш ніж стати готовою продукцією, але для даного переділу він є завершеним.

Відтак, враховуючи масовість та безперервність виробництва тютюнової продукції, наявність на підприємствах відокремлених технологічних ділянок, фаз, переділів – підприємства тютюнової

промисловості використовують попередільний метод обліку витрат і калькулювання. (рис. 1.8).

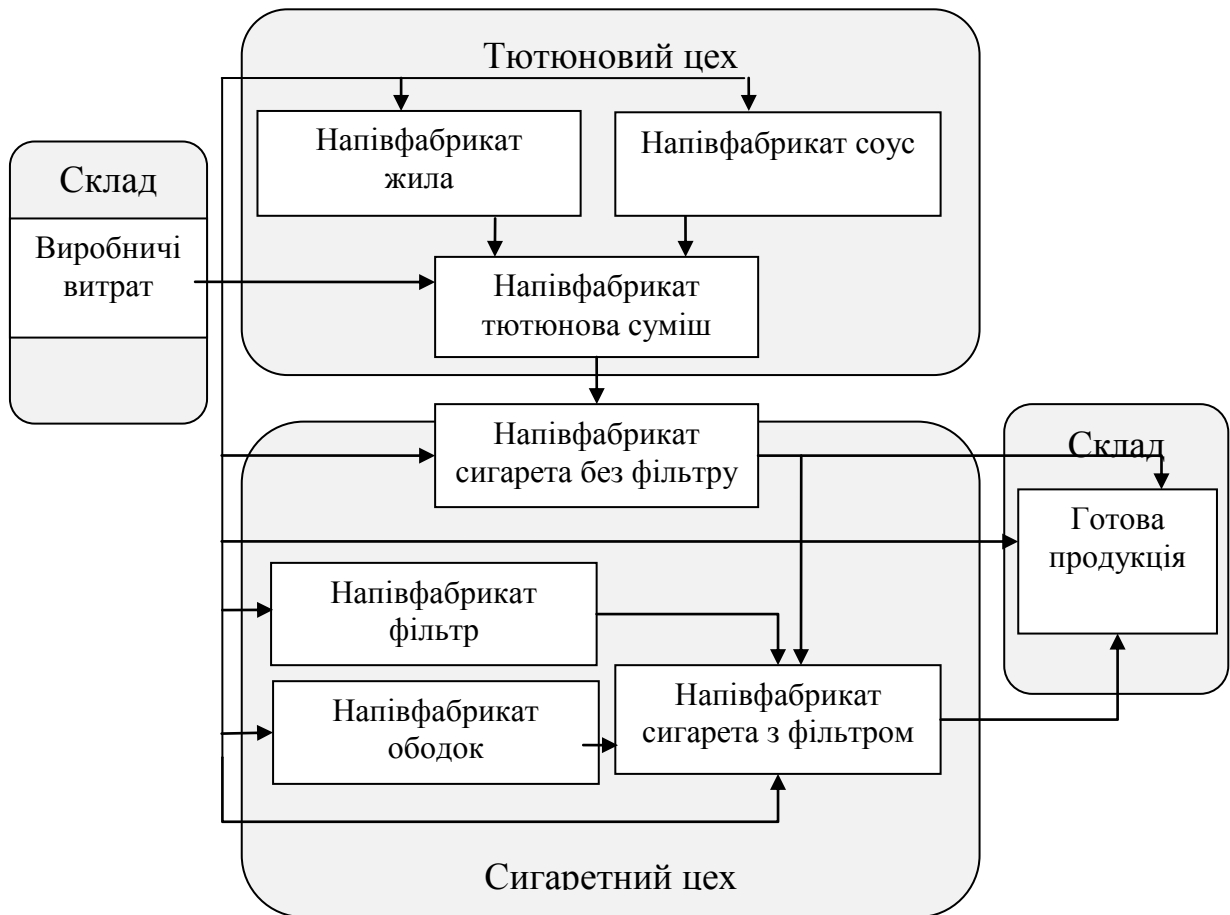


Рис. 1.8. Схема попередільного методу калькулювання на підприємствах тютюнової промисловості (напівфабрикатний варіант)

При цьому, облік витрат на виробництво починаючи з підготовки і обробки вхідної сировини і до випуску кінцевого продукту враховується в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху [126]. У зв'язку із цим на тютюнових підприємствах собівартість готової продукції, випущеної сигаретним цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикату неупакована сигарета.

Проте обробка сировини на тютюнових підприємствах здійснюється як послідовно, так і паралельно. При послідовній переробці сировини цехами один за одним, витрати виробництва тютюнового цеху (переділу) списують на витрати сигаретного цеху (переділів) при передачі напівфабрикатів.

Приклад відображення виробництва 21930 тис. шт. сигарет марки „Прима опитима синя” підприємства „Imperial Tobacco” у кореспонденції рахунків наведено у таблиці 1.15.

Таблиця 1.15

Облік виробництва готової продукції – сигарет
марки „Прима опитима синя” підприємства „Imperial Tobacco”

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки**		Сума (грн.)
	Дт	Кт	
Списано на виробництво сигарет матеріали, в т.ч.: – фольга – пропілен – етикет – акцизна марка – розривна стрічка – матеріал для пакування – тара (Короба)	230110	201	141893,18
		201690	19435,40
		201700	13740,06
		201710	76553,10
		201730	24123,00
		201740	962,35
		201720	2416,67
		204760	4662,60
Списано на виробництво сигарет напівфабрикат НУС*	230110	230800	273890,92
Відображено накладні витрати: – % ТЗВ для пакувальних сигаретних машин – Години операцій пакування – Прямі страхові витрати	230110	8002	108518,11
		9015	340,54
		9604	50055,77
Списано на виробництво сигарет: – адміністративні витрати – витрати на збут – інші операційні витрати	230110	92	58121,80
		93	12600,17
		94	2244,52
Відображено собівартість готової продукції	260100	230110	526,95
			536902,38

Примітка: * неупаковані сигарети

** план рахунків підприємства „Imperial Tobacco” на ведемо у додатку Ж

Як видно із таблиці 1.15 напівфабрикат неупакованих сигарет марки „Прима опитима синя” списано на готову продукцію безпосередньо із процесу його виробництва, тобто із аналітичного рахунка 230800 „Виробництво неупакованих сигарет”. У свою чергу собівартість розглянутого напівфабрикату включає вартість тютюнової суміші, фільтру, обідка тощо (табл. 1.16).

Таблиця 1.16

Облік виробництва напівфабрикату неупаковані сигарети
марки „Прима опитима синя” підприємства „Imperial Tobacco”

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума (грн.)
	Дт	Кт	
Списано на виробництво НУС матеріали, в т.ч.: – сигаретний папір – обідок – допоміжні матеріали	230800	201	43595,85
		201630	10578,59
		201680	29533,13
		201750	3484,13
Списано на виробництво НУС напівфабрикати: – фільтр – тютюнова суміш	230800	250200	230190,44
		230814	69443,54
			160746,9
Відображено накладні витрати: – % ТЗВ для сигаретних машин	230800	8002	104,63

Напівфабрикати фільтру та тютюнової суміші списані на собівартість неупакованих сигарет із процесу їх виготовлення. Однак, підприємство „Imperial Tobacco” напівфабрикати не лише використовує для подальшої їх переробки, а й реалізує іншим підприємствам. Тому в обліку собівартості напівфабрикатів здійснюють записами, використовуючи відповідні аналітичні рахунки:

Дт 250800 – Кт 230800 для напівфабрикату НУС;

Дт 250100 – Кт 230100 для напівфабрикату тютюнова суміш тощо.

Переробка сировини і матеріалів на підприємствах тютюнової промисловості також здійснюється на різних технологічних стадіях паралельно. У тютюновому цеху поряд із формуванням тютюнової суміші виготовляють напівфабрикат жили та соусів, у сигаретному – фільтрів та обідків. Це вимагає спочатку визначити собівартість напівфабрикатів і тільки після цього готової продукції. Кореспонденцію рахунків для відображення в обліку витрат на виробництво напівфабрикату фільтр для сигарет марки „Прима опитима синя” подано у таблиці 1.17.

Таблиця 1.17

Облік виробництва напівфабрикату фільтр
марки „Прима опитима синя” підприємства „Imperial Tobacco”

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума (грн.)
	Дт	Кт	
Списано на виробництво фільтрів: в т.ч.: – матеріали для фільтрів – допоміжні матеріали	230200	201 201780 201680	68554,71 877,2
Відображено накладні витрати: – % ТЗВ для сигаретних машин	230200	8002	11,63
Відображено собівартість напівфабрикату фільтр	250200	230200	69443,54

Недоліком застосування напівфабрикатного варіанту попередільного методу для обчислення витрат виробництва є їх повторюваність при калькулюванні собівартості наступних напівфабрикатів та кінцевої продукції. Для уникнення такого нашарування витрат, при їх підсумуванні підприємство „Imperial Tobacco” виключило із внутрішньовиробничого обороту нерозподілені накладні витрати.

Разом з тим, на малих підприємствах тютюнової промисловості використовують однопредільний мед обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а напівфабрикати жили, фільтру тощо вважають за сировину й матеріали. Облік ведуть у кількісному та вартісному вимірнику. Кореспонденцію рахунків виробництва тютюнової продукції на підприємстві „Дюбек” при застосуванні такого методу розглянуто на прикладі сигарет марок „Прима 200”, „Козацькі”, „Прима робоча” (Додаток Ж).

Особливістю переробки тютюнової сировини є значні витрати при обробці листового тютюну і тютюнової жили, у вигляді пилу, вивітрювання тощо. В обліку ці втрати включаються до складу собівартості продукції. Втрати від різання тютюну прямо переносяться на собівартість кожного виду

виробу, а втрати тютюнової жири від стріпсування і плющення у кінці місяця розподіляються на кожний вид продукції пропорційно до її виготовленої кількості. Списання втрат у кореспонденції рахунків наведено у додатку Ж.

На підставі журналу реєстрації операцій виробництва тютюнової продукції у бухгалтерії підприємстві „Дюбек” при зведенні обліку витрат по закінченню місяця складається калькуляція фактичної собівартості готової продукції на кожну марку сигарет, що містять наступні статті витрат: (табл. 1.18).

Таблиця 1.18

Калькуляція собівартості готової продукції сигарет марки Козацькі підприємства „Дюбек” за листопад 2009р.

Найменування статей витрат	Сума (грн.)
Кількість сировини (кг)	11330,94
Сировина у виробництві за цінами постачальників	36185,68
Накладні витрати на сировину в виробництві	1680,03
Акцизна марка	27678,76
Сигаретний папір	4370,52
Етикет	64932,28
Втрати виробництва: кількість тонн	1024,27
вартість	3182,79
Всього витрат сировини	138030,06
Заробітна плата	212488,15
Нарахування у фонди соціального страхування	
Паливо, пара, електроенергія	4181,80
Допоміжні і обшив очні матеріали	5561,98
Амортизація	36318,06
Цехові витрати	71546,57
Заводська собівартість	

За їх сумарним значенням обчислюють заводську собівартість кожного виду виготовленої продукції. Заробітна плата робітників основного виробництва визначається за результатами виготовленої кількості сигарет, а адміністративного персоналу – погодинно. Значення таких статей, як паливо, пара, електроенергія, амортизація, цехові витрати, визначається шляхом розподілу до заробітної плати робітників основного виробництва.

Форму „Калькуляція собівартості готової продукції”, якою користуються на підприємстві „Дюбек”, заповнюють в ручну. Бланк документа застарів, а відтак бухгалтери вимушені кожного разу виправляти та надписувати відсутні статті витрат таких матеріалів, як етикет, фольга, пропілен, акцизна марка, що їм необхідні. Водночас тут міститься не лише виробнича собівартість а й повна, що не відповідає вимогам сучасного обліку витрат.

Застосовуючи попередільний метод обліку витрат підприємства тютюнової галузі використовують елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм (на окремих підприємствах галузі – від планової собівартості), а також виявлення зміни цих норм. В оперативній звітності відображаються не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів тощо, а й витрати на їх нормування або згідно із заснованими на них виробничими завданнями (рецептурами сумішей, специфікацій виробів).

Так, перед заповненням форми звітної калькуляції на тютюнових підприємствах складається відомість обліку виготовлення виробів і витрачання сировини та матеріалів, де фіксуються інформація про витрати сировини і матеріалів на кожну виготовлену марку сигарет за місяць та за статтями витрат, з виділенням їх по нормі, фактично і відхиленням від норм у натуральному вимірнику (Додаток 3).

Оскільки на малих підприємствах весь обліковий процес здійснюється практично ручним способом, то складання первинних документів керівниками цехів займає багато часу, який вони змогли б використати для контролю за правильністю і точністю здійснення виробничих процесів, а також знижує рівень забезпечування обліково-аналітичних процесів. Тому, для покращення ситуації підприємствам доречно перш за все обладнати цехи засобами комп'ютерної техніки, а також затвердити в наказі про облікову політику підприємства типові форми внутрішніх первинних документів.

Своєчасний вплив на рівень витрат на виробництво і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущених перевитрат чи економії засобів розкриваються не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно, у процесі виконання плану на підставі первинної документації й поточних облікових записів.

Таким вимогам відповідає нормативний метод, який також застосовується і тютюновими підприємствами.

Так, на підприємстві „Imperial Tobacco” на початку року у відділі контролінгу за кожним видом виробів складається планова калькуляція собівартості на основі діючих норм витрат і нормативів. Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів і трудових ресурсів. Вони, в свою чергу, встановлюються у відповідності з технічною документацією на виробництво продукції, а також дослідним та експериментальним шляхом. Встановлені норми витрат підприємство порівнює з аналогічними нормами інших тютюнових компаній як в Україні так і за її межами.

Норми систематизуються в картах норм часу і ставок та в специфікаціях норм витрат матеріалів (Додаток В).

Нормативні калькуляції складаються на всі види виробів, що виготовляє підприємство. Оскільки „Imperial Tobacco” реалізує не тільки готову продукцію – сигарети, а й напівфабрикати, то при плануванні їх виробництва складають нормативні калькуляції цих напівфабрикатів: соусу, тютюнової жилки, тютюнової суміші, неупакованих сигарет, упакованих сигарет.

Накладні витрати, витрати електроенергії, палива та на ремонт обладнання, адміністративні витрати розподіляють на кожну марку сигарет чи тютюнової суміші, в залежності від місць їхнього виникнення, відповідно до заробітної плати робітників, що виготовляють дану продукцію. На основі сформованої нормативної калькуляції собівартості продукції і розрахунків

відділу контролінгу, щодо одержання в майбутньому році прибутку формується ціна на готову продукцію.

Облік фактичних витрат на цьому підприємстві ведеться автоматизованою системою та здійснюється окремо в частині витрат відповідно до норм, і в частині витрат, які є відхиленнями від норм. Облік відхилень від норм відображається системою автоматично після реєстрації кожної здійсненої операції. Ті відхилення, які не знайшли свого відображення у обліку, визначаються шляхом проведення у кінці кожного місяця інвентаризації, за її результатами складається звіт (табл. 1.19).

Таблиця 1.19

Звіт про використанні матеріали для виготовлення тютюнової суміші підприємства „Imperial Tobacco”

Код і найменування суміші	Норма		Фактично виготовлено	Відхилення факт – норма	Інвентаризація	Відхилення інвентаризація – норма
	нетто	брутто				
5351 „Прима класична”	600176,05	600176,05	600176,22	0,17	603562,0	3385,9
7610 „Прима slims”	52208,77	52208,77	54291,69	2082,9	54300,00	2091,2
3790 „West”	61440,12	61440,12	61440,06	-0,06	61440,06	-0,06

Проте разом із цим підприємствам тютюнової галузі для покращення ефективності своєї роботи доцільно застосовувати й позамовний метод обліку витрат. Тобто, перед початком звітного року маркетингові служби повинні провести аналіз ринку тютюнової продукції та сформувати портфель замовлень на рік. За результатами їхньої роботи працівники відділу контролінгу чи планового відділу можуть сформувати нормативні калькуляції у розрізі конкретних тютюнових марок та визначеної кількості готової продукції, що допоможе підприємствам спрогнозувати рівень витрат і доходів, їх порівняння, сформувати чіткий план з нормативними значеннями.

Таким чином, при організації обліку процесу виробництва тютюнової продукції підприємствам доцільно комплексно використовувати попередільний напівфабрикатний метод із нормативним, що дозволить накопичувати витрати та досягти зведення інформації для обчислення собівартості одиниці продукції, а також сформувати аналітичну базу даних, необхідну керівникам для прийняття управлінських рішень. Однак система управління залежить не тільки від облікових інструментів, а й від аналітичних, які взаємопов'язані між собою і повинні бути об'єднані у єдине ціле у вигляді обліково-аналітичного забезпечення.

1.3. Формування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції

В умовах посилення конкуренції успіх підприємств тютюнової галузі дедалі більше визначає активна інноваційна виробнича діяльність і тільки ефективне використання ресурсів; запровадження наукових ідей, технологічних нововведень і продуктів; застосування гнучких організаційних управлінських рішень може вивести підприємства з кризових ситуацій і гарантувати їм фінансову стабільність за рахунок збільшення обсягів виробництва й реалізації тютюнових виробів, відтак, зниження собівартості продукції, підвищення продуктивності праці, зниження фондомісткості, прискорення обігу вкладеного капіталу, врешті – нарощування прибутку.

Потреба у постійному оновленні асортименту тютюнової продукції, що виготовляється, і технологій її виробництва вимагає не лише включення наукових й проектних розробок в систему діяльності підприємств тютюнової галузі, а й зміни орієнтації бухгалтерського обліку виробництва продукції та економічного аналізу на формування обліково-аналітичного забезпечення як єдиної інтегрованої системи, яка відповідатиме вимогам керівників, власників, інвесторів, акціонерів та інших користувачів інформацією. Його сутність полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в єдиний

процес проведення оперативного аналізу на основі забезпечення безперервності і використання результатів такого аналізу при формуванні рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

У національній теорії бухгалтерського обліку обліково-аналітична система виробництва як єдина цілісна система 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 (табл. 1. 20).

Таблиця 1.20

Сутність обліково-аналітичного забезпечення

Автор	Визначення
Камінська Т.Г.	Обліково-аналітична система менеджменту – цілеспрямоване формування інформаційних потоків, підпорядкованих вимогам планування, аналізу, підготовки ефективних управлінських рішень і контролю за їх виконанням [52]
Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М.	Обліково-аналітичний механізм – інтегрована система прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньосистемних функцій, зокрема інформаційних [25,90]
Білуха М.Т.	... бухгалтерський облік у поєднанні з аналізом і контролем господарської діяльності є засобом передбачення результатів діяльності суб'єктів господарювання, її регулювання та оптимізації [10, 13]
Чумаченко М.Г	... діючий управлінський контроль неможливий без необхідної облікової інформації і без систематичного економічного аналізу для обґрунтування управлінських рішень [143, 3].

Автори в один голос підкреслюють єдність і синтез таких елементів управління як облік, аналіз, контроль і планування.

В системі управління виробництвом тютюнової продукції чільне місце посідає облік витрат на її виробництво та аналіз собівартості цієї продукції, за допомогою яких здійснюється контроль за ефективним використанням

всіх видів ресурсів. Від їх вивчення і успішного практичного застосування залежить рентабельність тютюнової продукції, виявлення резервів зниження її собівартості, визначення, обґрунтування рішень стосовно виробництва нових видів продукції. Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості тютюнової продукції, на наш погляд, досягатиметься при створенні такої комплексної системи, що міститиме у собі підсистеми: прогнозування й планування собівартості, обліку витрат та калькулювання вартості тютюнових виробів, аналізу виробництва, підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат. Враховуючи особливості діяльності підприємств тютюнової промисловості, такою єдиною, інтегрованою системою, яка б виконувала сервісну функцію потреб управління і задовольняла керівників в повному обсязі необхідної безперервною, точною, своєчасною та якісною інформацією про виробничу діяльність суб'єкта господарювання, – є обліково-аналітичне забезпечення виробництва тютюнової продукції зі своєю структурою, об'єктами, функціями, джерелами інформації.

Об'єктами обліково-аналітичного виробництва є витрати, які понесені на формування тютюнової продукції та калькулювання її собівартості. Під об'єктами, як зазначав Н.В.Кужельний, „варто розуміти явище, предмет, особу, на яке спрямована або діяльність, або увага” [65, 3]. Звичайно, під час процесу виробництва будь-якої продукції, тютюнової в тому числі, основна увага приділяється витратам на її формування та доведення до споживача, тобто якісній оцінці діяльності підприємства. Підвищення конкурентоспроможності підприємства, зростання рентабельності виробництва в ринкових умовах досягається за рахунок зниження витрат на одиницю продукції при збереженні її якості. Відтак, саме витрати виступають об'єктом обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції.

Поняття „витрати” в економічній літературі розкривається з різних точок зору (Додаток К). В загальному ж вони означають завершеність

процесу виробництва, формують ту частину вартості використаної живої і уречевленої праці та сил природи, що відносяться до готової продукції.

З метою вивчення їх впливу на результати господарської діяльності підприємства, пошуку шляхів і резервів їх зниження, витрати класифікують. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дозволяє оцінювати їхню поведінку та залежність від обсягу виробництва, або вплив на нього [21, 155]. Класифікацію витрат здійснюють у відповідності до напрямків і ознак, які здебільшого кожним підприємством визначаються самостійно в залежності від призначення одержуваної інформації. Досліджені вченими-економістами як зарубіжними [33; 63; 16] так і вітчизняними [22; 109; 115] напрями поділу витрат можна узагальнити у три групи:

- для оцінки запасів і визначення фінансового результату;
- для прийняття управлінських рішень і планування;
- для контролю і реформування господарської діяльності центрів відповідальності.

Щодо ознак класифікацій витрат, то їх кількість в економічній літературі зустрічається в межах від 3 до 17 [40, 62-69].

Правильно розроблена класифікація витрат визначає організацію і методику подальшого обліку, аналізу, контролю. Тому, з метою якнайточнішого визначення собівартості тютюнової продукції, для вдалої організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції на підприємствах тютюнової промисловості, на наш погляд, доцільно скористатись порадою П.М.Герасима, І.Є.Давидовича, П.Я.Хомина і групувати витрати безпосередньо по відношенню до виробничого процесу на виробничі та невиробничі [21, 158]. Адже сукупність виробничих витрат, а саме витрат технологічних матеріалів (тих, які складають речову основу готової продукції), витрат на оплату праці робітників основного і загальновиробничого персоналу з відповідними відрахуваннями на соціальні заходи та витрати на засоби праці – формують виробничу собівартість

продукції. Таким чином, підприємствам тютюнової промисловості доцільно класифікувати витрати наступним чином: (табл. 1.21).

Таблиця 1.21

Класифікація витрат на підприємствах тютюнової промисловості

№ п/п	Ознака класифікації	Витрати
1	За відношенням до обсягу виробництва	постійні, змінні
2	За відношенням до господарського процесу	основні, накладні
3	За способом віднесення на собівартість	прямі, непрямі
4	За календарними періодами	поточні, довгострокові, одноразові
5	За охопленням нормування	нормовані, ненормовані
6	За елементами витрат	матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
7	За статтями витрат	листовий тютюн, різаний тютюн, сигаретний папір, домішки до тютюну, фільтр, обідок, фольга, пропілен, етикет, акцизна марка, розривна стрічка, допоміжні матеріали, матеріали для упакування, тара (короба), накладні витрати, напівфабрикати
8	За єдністю складу (однорідністю) витрат	одноеlementні, комплексні
9	За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	витрати кожної машини, лінії, цеху: тютюнового, сигаретного, обслуговуючих служб
10	За видами продукції	сигарети з фільтром, сигарети без фільтру, напівфабрикати: тютюнова суміш, фільтр, ободок не упакована сигарета

Здійснюючи групування витрат, підприємства тютюнової промисловості повинні прагнути, щоб якнайбільша частина витрат включалась у собівартість продукції прямим шляхом. В протилежному випадку необхідно здійснити розподіл непрямих витрат, що може призвести до неточності у розрахунках. Отже, розмір витрат на виготовлення конкретного продукту у грошовій формі – це собівартість.

Серед науковців немає єдиної думки щодо формування сутності поняття „собівартість” (Додаток Л). Узагальнюючи визначення цієї категорії, їх можна об’єднати у чотири групи за напрямками:

- частина вартості, що є витратами на виробництво і реалізацію продукції;
- частина вартості, яка містить витрати минулої і живої праці на виробництво і реалізацію продукції;
- сукупні витрат в грошовій формі на виробництво і реалізацію продукції;
- продуктивні і непродуктивні витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією продукції.

Собівартість, як один із основних економічних показників, використовується усіма підсистемами (планування, облік, аналіз і контроль), що формують загальну інформаційну систему обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції (рис. 1.9).



Рис. 1. 9. Складові елементи обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції

Отже, обліково-аналітичне забезпечення виробництва тютюнової продукції – це цілісна система, що інтегрує у собі елементи планування,

обліку, аналізу, контролю, активізації та стимулювання управлінських рішень, щодо процесу виробництва, яка має свої завдання і механізми їх реалізації (Додаток М).

Таким чином, враховуючи усе вище наведене, можемо стверджувати, що обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції – це сукупність засобів та дій створення умов, що сприяють нормальному проходженню виробничих процесів, реалізації намічених планів, програм, підтримці належного функціонування обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, проведенні їх аналізу, виявленню та запобіганню відхилень.

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 чотирирівнева 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 [43]. 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, тобто витрати що здійснені у звітному періоді повинні порівнюватися з доходом задля якого вони були здійснені. Витрати й

доходи впливають на зміни власного капіталу підприємства, відповідно зменшуючи чи збільшуючи його економічні вигоди (рис. 1.10).

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

Рис. 1.10. Схема залежності зміни рівня капіталу від витрат і доходів

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

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. 1.22).

Таблиця 1.22

Рентабельність деяких марок тютюнової продукції підприємства „Imperial Tobacco”

Марка продукції	Кількість, тис. шт.	Собівартість, тис. грн.	Доход, тис. грн.	Рентабельність, %
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%

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.

Стотно 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 [106]. 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 вироби. 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” [22, 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.

Підприємства тютюнової промисловості загальновиробничі витрати у кінці місяця списують на рахунок 23 „Виробництво” в межах норми, а у випадку перевищення фактично понесених витрат над нормативними, різницю списують на рахунок 90 „Собівартість реалізованої продукції”. За базу розподілу цих витрат використовують кількість виготовленої тютюнової продукції (Додаток Н). Відтак, на підприємстві „Imperial Tobacco” загальновиробничі витрати за жовтень 2009 р. у сумі 1382894,26 грн. повністю списали на 23 рахунок, оскільки їх вартість менша ніж допускається нормами підприємства на 136576,8 грн.

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 і 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 принцип 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 приділи 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 продукції в розрізі конкретних марок та напівфабрикатів, а такі елементи як витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати закритимуться на центри витрат, на яких вини були здійсненні (табл. 1.23).

Таблиця 1.23

Проводки закриття рахунків 8-го класу за жовтень 2009р.
на підприємстві „Imperial Tobacco”

Дата	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
31.10.	Виробничі витрати готової продукції	2301	8999	24398730,78
2009р	Виробничі витрати фільтрів	2302	8999	4701303,11
	Виробничі витрати обідка	2303	8999	324150,72
	Виробничі витрати тютюнової суміші	2304	8999	17114445,83
	Виробничі витрати соусів	2307	8999	286766,62
	Виробничі витрати неупакованих сигарет	2308	8999	7962371,29
	Постійні загальновиробничі витрати	9100	8999	1382894,26
	Змінні загальновиробничі витрати	9100	8999	1741686,14
	Адміністративні витрати	9200	8999	1467503,32
	Витрати на збут	9300	8999	261412,00
	Інші операційні витрати	9400	8999	61372,75
	Всього за рах. 8999			59702636,82
	Розподілені постійні загальновиробничі витрати	2301	9100	1382894,26
	Змінні загальновиробничі витрати	2301	9100	1741686,14
	Всього за рах. 9100			3124580,40

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, пропілен, 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 підтверджені 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.

Для контролю за використанням сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів і палива на виробництві і виявлення відхилень від норм на підприємствах тютюнової промисловості доцільно застосовувати інвентарний метод. При цьому методі відхилення повинні виявлятися для кожного виду матеріалів в розрізі окремих виконавців, за зміну, день, місяць за допомогою інвентаризації, шляхом зіставлення фактичних витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів з нормативними на фактичний випуск.

Витрати на оплату праці на підприємства тютюнової галузі визначаються в залежності від тарифних ставок і посадових окладів, які встановлюються в залежності від результатів праці, її кількості та якості, стимулюючих й компенсаційних виплат, систем преміювання працівників за виробничі результати та понад нормову працю. Тому на цих підприємствах доцільно використовувати погодинну форму оплати праці, яка застосовується в поєднанні із встановленими нормативними завданнями, нормативів чисельності і норм обслуговування для відповідних категорій

працівників. Первинним документом щодо обліку таких витрат є таблиця обліку відпрацьованого часу та протокол зміни.

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 по передільного 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).

Основою, вихідною базою формування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції є первинний облік. Тому уже на початковій стадії його ведення повинні реалізовуватись

вимоги щодо оперативності, достовірності, аналітичності і економічності обліку. При цьому визначальним має бути чітке виконання процедур за обліковою політикою підприємства, які в узагальненому вигляді можуть бути зведені до наступних:

- отримання відомостей про об'єкт обліку – витрати й кількість тютюнових виробів;
- фіксування цих відомостей в таких первинних документах: зважувальна накладна, журналах обліку зволоження, різання, сушіння, ароматизації тютюнової суміші, протоколах зміни виготовлених виробів тощо;
- контроль достовірності і вірогідності зареєстрованої первинної інформації;
- здійснення розрахункових операцій щодо підрахунку підсумку, віднімання, множення і т.п.;
- перенесення узагальненої інформації у відомості оперативного обліку.

Формування вхідної інформації про виробництво продукції на тютюнових підприємствах здійснюється засобами первинного обліку – документами. Загальні принципи та засади щодо процесу документування на підприємствах України задекларовано в Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [104]. Відповідно до цього Положення, первинні документи – це письмові свідчення, що фіксують та підтверджують господарські операції на їх проведення. Вони повинні бути складені в момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених в наказах Міністерства статистики протягом 1995 □ 1996 рр. Проте, бланки документів для відображення облікової й аналітичної інформації про виробництво тютюнової продукції у цьому наказі непередбачено. Відтак, підприємства

тютюнової галузі самостійно їх виготовляють, дотримуючи обов'язкові реквізити.

Отримана із джерел обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції інформація, характеризує виробничу діяльність підприємств тютюнової промисловості і є основою для аналізу, контролю, формування планових і прогнозних показників. Відповідно до стадій виникнення вона може бути первинною та вторинною. Первинна інформація передує виробничому процесу, а вторинна – фіксує виробничу діяльність та відображає її результати. Між інформацією та обліково-аналітичним забезпеченням виробництва продукції існують тісний взаємозв'язок. Від виду першої безпосередньо залежать етапи здійснення обліково-аналітичного забезпечення (рис. 1.11).

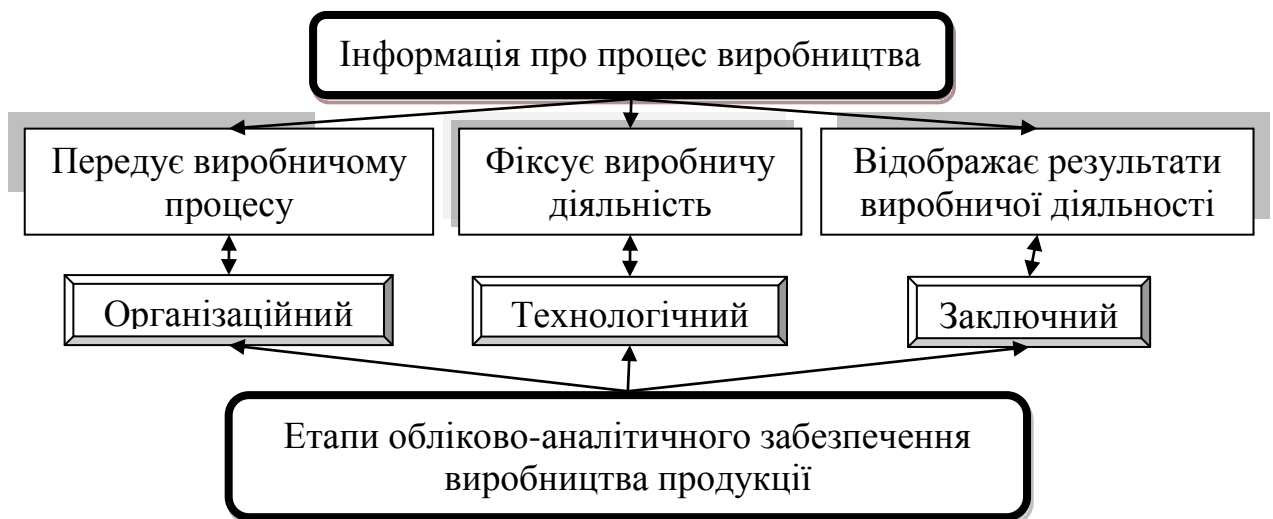


Рис. 1.11. Взаємозв'язок обліково-аналітичного забезпечення та інформації

Так, на першому – організаційному етапі відбувається збір облікових даних, шляхом зважування, вимірювання, спостереження, тобто узагальнюється інформація, яка передує виробничому процесу та її реєстрування в первинних документах. На другому етапі – технологічному сформована інформація перевіряються і переноситься у внутрішньовиробничі звіти чи відомості. На останньому заключному етапі – інформація перевіряється аналізується, визначаються відхилення між

плановими і фактичними показниками, з'ясовуються їх причини і винуватці, приймаються оперативні рішення керівниками виробничих служб і передається інформації для подальшої обробки. Таким чином, для управління виробничою діяльністю будь-якого структурного підрозділу та підприємства в цілому необхідно мати не тільки облікову та звітну інформацію, а й складені на її основі аналітичні та планові розрахунки.

Дослідження на підприємствах тютюнової галузі встановлено, що навіть такі підприємства, як ЗАТ „J.T.International Company Ukraine” (Кременчук), Феодосійська ТФ, Донецька ТФ, КВКП „Дана АС” та інші складання первинних документів з обліку виробництва продукції здійснюють ручним способом. В інформаційну базу вносять лише показники, відображені в первинних документах для автоматизованого формування облікових регістрів, оскільки комп'ютерна техніка для обліку витрат виробництва розміщується переважно у бухгалтерії, а не в місцях виникнення витрат. Це в свою чергу знижує ефективність управління витратами виробництва.

Покращити наявний стан справ підприємства тютюнової промисловості зможуть, якщо забезпечать місця виникнення витрат виробництва засобами автоматизації обліку використовуватимуть програмне забезпечення з можливістю врахування усієї вихідної інформації, котрі характеризують процес виробництва тютюнової продукції; запровадять систему доступу управлінського персоналу до складання, опрацювання та аналізу первинної документації на машинозчитуваних носіях.

Оскільки, при здійсненні виробництва продукції юридичної значимості набуває первинний документ у паперовій формі, а інформація про витрати виробництва, яку одержує управлінець у цей час втрачає свою оперативність, тому найефективнішим варіантом вважаємо застосування автоматизації первинного обліку, що здійснюється у певній послідовності (рис. 1.12).

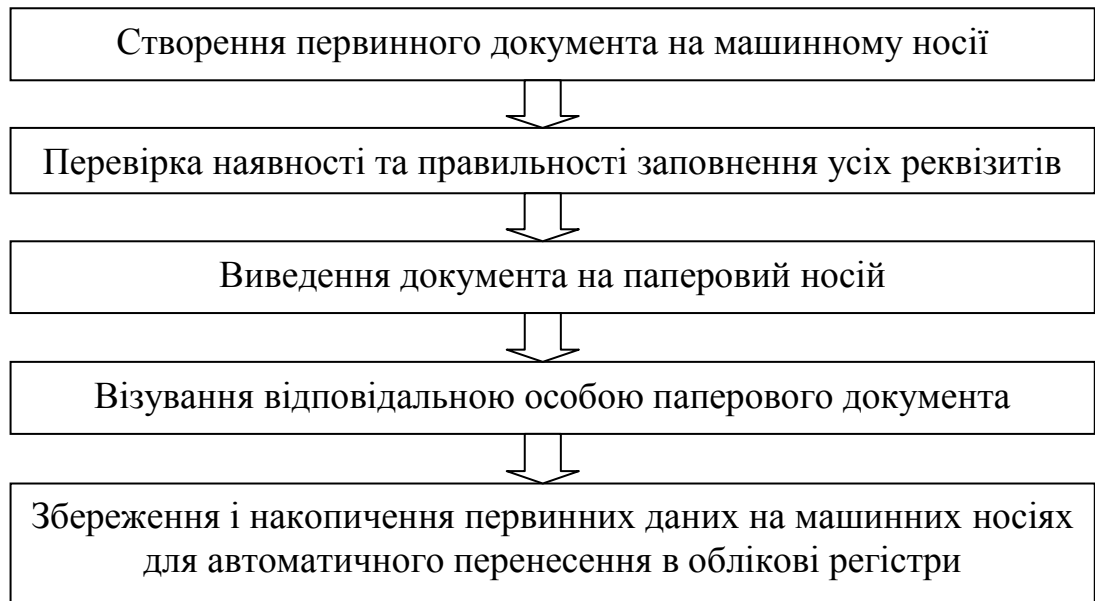


Рис. 1.12.Послідовність створення документів при частковій автоматизації первинного обліку

Дотримання наведеної послідовності дій сприятиме, по-перше, спрощенню процесу заповнення й розрахунку значень реквізитів документа, оскільки окремі типові нормативні та якісні параметри такі як найменування готової продукції, напівфабрикатів, сировини, матеріалів, їх номенклатурні номери, норми їх використання відповідно до специфікацій і т.п., зберігатимуться в комп'ютерних базах даних і автоматично вноситимуться при виборі типу операції; по-друге, підвищенню оперативності облікового процесу.

Таким чином, задоволення потреб управління в аналітичній інформації про виробничі витрати сприятиме ефективному функціонуванню обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції. Між системою збору інформації (оперативним обліком) й аналізом існують прямий і зворотний зв'язок. З одного боку, через аналіз передаються вимоги до обліку виробничої діяльності, а з іншого боку – від якості і повноти інформації залежить глибина і вірогідність аналізу.

З погляду управління завдання аналізу виробництва полягає у дослідженні динаміки витрат, їх структури, зв'язків і залежностей між

елементами собівартості, виявлення різниці між фактичним і бажаним станом обліково-аналітичної ситуації, а також виявлення причин відхилень.

Важливу групу становить порівняльний (просторовий) аналіз, де використовують інформацію, яка зібрана з усіх структурних підрозділів підприємств. За допомогою цього аналізу оцінюють виробничу політику підприємств тютюнової промисловості, їх позицію, економічні результати щодо використання предметів та засобів праці, рівень резервів покращення ефективності за рахунок зниження витрат. Однак, результати проведення такого аналізу на підприємствах тютюнової промисловості уже недостатні, керівникам усе більше потрібна інформація про якість продукції, своєчасність виготовлення, рентабельність виробів, аналіз динаміки собівартості. Задовольнити їх вимоги допоможе системний підхід не лише до обліку, а й до аналізу виробництва. Відтак система аналізу складається з елементів: (рис. 1.13).

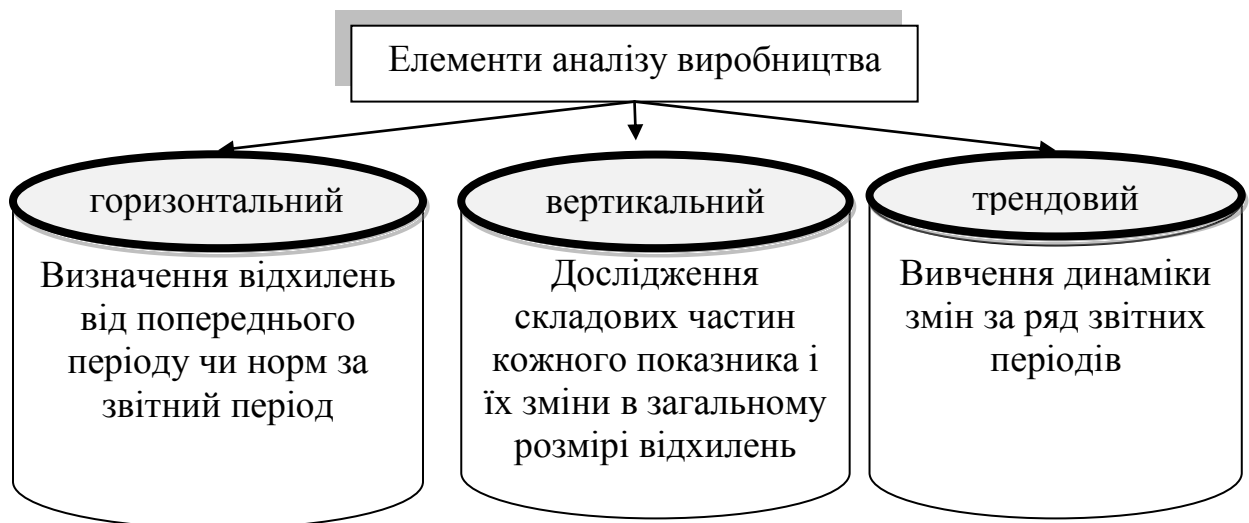


Рис. 1.13. Елементи системи аналізу витрат

Аналіз витрат виробництва здійснюється в результаті використання одного із методів: пошук шляхів зниження витрат під час формування та розробки нового виду продукту, або ж під час безпосереднього його виробництва. Звичайно, останній найбільш розповсюджений серед підприємців тютюнової галузі. Його доцільно використовувати для прийняття рішень у короткостроковому періоді, однак для визначення мети і

завдань на довгий відрізок часу доречним буде використання першого підходу.

Проводячи аналіз виробничих витрат, часто використовують такий методичний прийом як метод аналізу вартості. Його суть полягає у виявленні можливостей заміни одних частин готової продукції іншими. Так, на підприємствах тютюнової промисловості часто постає питання: що доцільніше використовувати покупний напівфабрикат, наприклад фільтр, чи виготовити його самостійно. Так, для марки „Пріма срібна червона” вартість купленого напівфабрикату фільтр становить 0,042 грн., а собівартість виготовленого власними силами дорівнює 0,029 грн. (табл. 1.24).

Таблиця 1.24

Калькуляція собівартості фільтру

Найменування витрат	Сума, грн.
Матеріали	2828,31
Змінні накладні витрати	87,00
Постійні накладні витрати	69,73
Собівартість	2984,04
Калькуляцій одиниця 100 000 шт.	0,029

Отже, виготовляти фільтри економніше, ніж купувати.

За сучасних умов, важливим є використання такого елементу аналізу витрат як оцінка дослідження виробничих можливостей і потужностей. Враховуючи, таку ситуація, у третьому розділі дисертаційного дослідження подано модель аналізу покращення виробничих можливостей на основі теорії масового обслуговування.

Таким чином, організація обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції впливає на рівень ефективності виробництва, допомагає визначити рентабельності як виробів так і підприємства в цілому. Подає керівникам відповідного рівня управління необхідну інформацію для оперативного прийняття рішень.

Висновки до розділу I

Економічні зміни на ринку тютюнової продукції, трансформація бухгалтерського обліку та наближення його до міжнародних стандартів, суттєво вплинули на рівень виробничого обліку, аналізу, планування діяльності підприємств тютюнової галузі. Відповідно першочерговим завданням є вирішення питань щодо розвитку обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції як єдиної підсистеми бухгалтерського обліку.

На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

- сучасний стан тютюнової галузі в Україні характеризується високим рівнем витрат, що ускладнює просування вітчизняних товарів на міжнародному ринку із-за низького рівня їхньої конкуренції;

- ефективне зниження собівартості виробництва тютюнової продукції та підвищення рівня рентабельності виробництва можна досягти в результаті технічного та технологічного переоснащення підприємств, застосування нових безвідходних технологій для створення конкурентоспроможної на внутрішньому і міжнародному ринках тютюнової продукції та удосконалення системи обліку й аналізу як основних джерел інтегрованої обліково-економічної інформації для ефективного управління витратами відповідно до інтеграційних процесів, які відбуваються в галузі та в країні;

- підсистема обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції призначена для відображення інформації про виробничу діяльність підприємств, а саме облік і аналіз витрат, розрахунок собівартості продукції. Вона дозволяє здійснювати техніко-економічне планування виробництва за рахунок формування замовлень й на їх основі прогнозування собівартості майбутньої продукції в розрізі конкретних марок сигарет та видів напівфабрикатів, планування цін, а відтак і прибутку, визначення рентабельності. Сприяє організації обліку руху товарно-матеріальних цінностей у виробництві і відображенні його у первинних документах, забезпечує облік витрат в розрізі замовлень, калькуляційних статей, центрів відповідальності. Розраховує виробничу собівартість готової тютюнової продукції шляхом обліку прямих витрат на виробництво

конкретного виду продукції, обліку та розподілу непрямих загальновиробничих витрат між калькуляційними одиницями собівартості. Здійснює аналіз структури виробничих витрат і виробничої собівартості продукції, аналіз структури витрат за центрами відповідальності.

– результатом роботи обліково-аналітичної підсистеми виробництва продукції підприємств тютюнової промисловості є інформація, яка відображається у первинних документах та внутрішніх виробничих звітах й використовується менеджерами різних ланок управління для прийняття ними відповідних рішень.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1. Необхідність впровадження автоматизованих систем у виробничо-господарську діяльність тютюнових підприємств

Розвиток тютюнових компаній супроводжується рядом проблем: формування регіональних складів, представництв, забезпечення безперебійного постачання як сировини, так і готової продукції тощо. З цілої низки причин деякі керівники вищої ланки поступово втрачають контроль над тим, що відбувається всередині підрозділів, ледве уявляють схеми, за якими здійснюються внутрішні комунікації. Тому, щоб уникнути часткової, а іноді й повної втрати керованості підприємством, їм необхідно інтегрувати інформацію про роботу всіх відділів підприємства у тому числі й бухгалтерії, виробництва, відділів кадрів. Тобто керівникам тютюнових підприємств необхідно сформулювати та реалізувати концепцію узгодженого обліку, контролю, планування й управління як виробничими, так і фінансовими ресурсами підприємства, використовуючи новітні комп'ютерні технології, які будуть ефективним інструментом в їх роботі з ідентичною інформацією.

Рівень автоматизованих систем, які сьогодні застосовуються на підприємствах тютюнової галузі, не задовольняє вимог багатьох менеджерів у забезпеченні їх необхідною оперативною і достовірною інформацією щодо виробничої діяльності підприємств, через фізичну і моральну застарілість таких систем, різноманітний набір програм та окремих автоматизованих робочих місць відсутність якісного удосконалення в технологіях ведення обліку. Відбулося механічне перенесення способів ведення обліку за ручними (паперовими) формами на комп'ютерну основу, що не дає змоги повною мірою використовувати потенційні можливості комп'ютерної техніки.

Недоліком впровадження комп'ютерних технологій у діяльність тютюнових підприємств з кінця XX ст. і сьогоднішніх днів полягає у тому, що спочатку до уваги беруться самі інформаційні технології, а потім уже облік і аналіз діяльності підприємств. Тобто, при автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах здійснюється автоматизація його окремих розрізнених ділянок, зокрема, калькулювання та обліку витрат виробництва, оплати праці тощо, що призводить до виникнення значних проблем і обумовлює низьку ефективність застосування комп'ютерних програм. Це пояснюється тим, що в умовах автоматизованої обробки даних працівники бухгалтерії повинні брати участь в оцінці і контролі рішень, що приймаються, а також в економічному аналізі господарської діяльності, розробці рекомендацій і заходів з планування ресурсозбереження та підвищення ефективності виробництва. Крім того, в облікових працівників збільшується обсяг специфічної, не притаманної їм роботи, пов'язаної з експлуатацією комп'ютерної техніки.

Сьогодні актуальною проблемою залишається вибір програмних продуктів, так необхідних для використання в обліково-аналітичній роботі, за допомогою яких можна автоматизувати не тільки окремі ділянки або види обліку, а й обробку економічної інформації, елементи автоматизації управління виробництвом і підприємством у цілому.

Варіантом вирішення цього питання, на наш погляд, буде впровадження автоматизованих системи організації та матеріально-технічного забезпечення виробництва, як MRP (Material Requirements Planning) та ERP (Enterprise Resource Planning System), що сформувалися у 70-х – 90-х роках XXст.

Використання першої із них допоможе врегулювати проблеми підприємств тютюнової галузі з невчасним та хаотичним надходженням сировини, матеріалів та комплектуючих, що призводять до зменшення ефективності виробничої діяльності, адже в таких випадках, як правило на складах виникає надлишок чи недостача запасів.. За допомогою

комп'ютерної програми, яка працює за методологією планування, обліку і аналізу потреб у матеріалах MRP (Material Requirements Planning), можна не лише забезпечити виробничий процес достатньою кількістю матеріалів, комплектуючих в будь-який момент часу в межах терміну прогнозування, а й здійснювати оцінку матеріальних запасів з урахуванням незавершеного виробництва і прогнозувати реалізацію готової продукції [35, 53].

Таким чином, регулюючи час постачання запасів, система MRP зменшує витрати на виробництво продукції при цьому підвищує його ефективність. Її використання забезпечить підприємствам тютюнової промисловості гарантії вчасного одержання необхідних виробничих запасів, зменшення бракованої продукції, яка виникає внаслідок використання неправильних компонентів, упорядкування виробництва, шляхом контролю за кожним видом сировини чи матеріалу, що дозволяє відслідковувати весь їх рух у процесі виготовлення продукції, починаючи від формування замовлення на необхідний виробничий запас і до його місця розташування в готовому тютюновому виробі. Завдяки цьому досягається повна достовірність і ефективність виробничого обліку.

Однак, в автоматизованій системі MRP не достатньо уваги приділено плануванню виробничої діяльності підприємства в цілому як єдиної інтегрованої бази інформації щодо планування, обліку та аналізу усіх ресурсів виробництва (матеріалів, сировини, комплектуючих, обладнання, персоналу), завантаження виробничих потужностей, моделювання процесу виробництва, планування виробничих витрат і випуску готових виробів, оперативного коригування плану [35, 53].

Реалізувати наведені особливості можна використовуючи створену компанією Gartner Group систему планування ресурсів підприємства ERP (Enterprise Resource Planning), як інтегровану модель системи та модуля фінансового прогнозування й обліку FRP (Finance Requirements Planning), що дозволяє більш ефективно здійснювати автоматизацію планування, обліку, аналізу та управління всіх основних господарських процесів підприємства.

Серед основних завдань, які вирішуються або можуть вирішуватися на основі ERP, можна відмітити: прогнозування та планування результатів діяльності підприємства; підтримка прийняття управлінських рішень; облік кадрів та нарахування заробітної плати; виробничий облік; облік складських запасів та управління ними; планування потреб в матеріалах та інших ресурсах; управління постачанням та закупками; планування і управління фінансами; проектування продукції; розробка технологічних процесів і т.п.

ERP-система формується з модулів під потреби конкретного підприємства. З готових елементів можна компонувати систему, що максимально підходить для потреб підприємства. Фахівці називають це особливим складом портфеля сервісів. А в разі переходу компанії на вищий рівень розвитку його можна доповнювати новими пакетами послуг (функцій системи) [76, 5].

Вибір конкретної ERP-системи та її впровадження на підприємстві - це складний, багатогранний процес. Основними причинами цього є: значне різноманіття запропонованих на ринку системних продуктів, їх висока вартість, довготривалий термін підготовки спеціалістів для роботи з даним продуктом, тривалий термін і самого впровадження ERP-систем. Однак використання даної системи, на наш погляд, допоможе менеджерам тютюнових підприємств при потребі максимально швидко зібрати дані про роботу підприємства, знайти слабкі місця у виробничому або адміністративному ланцюжку.

Вибираючи інформаційну систему як цілеспрямоване програмне забезпечення обліку та аналізу, необхідно звертати увагу, щоб система задовольняла ряд вимог: була універсальною (враховувала специфіку особливостей підприємств тютюнової галузевої); достатньо функціональною, завершеною з точки зору автоматизованого обліку. Крім того, таке програмне забезпечення має задовольняти відповідні технічні, комерційні та ергономічні потреби (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Характеристика вимог, які повинні задовольняти ERP-системи

Вимоги	Характеристика вимог
Технічні	<ul style="list-style-type: none"> – невибагливість до комп'ютерної системи; – швидкість виконання поставлених завдань; – можливість редагування бухгалтерських форм персоналом бухгалтерії залежно від змін на законодавчому рівні, від потреб управління підприємством; – обмін даними з іншим програмним забезпеченням; – обмін інформацією через мережу; – надійний захист і збереження інформації; – заміна програми (поновити версію)...
Комерційні	<ul style="list-style-type: none"> – доступна та обмотивована ціна програми; – документація; – супровід програмного забезпечення (навчання, консультації, післяреалізаційний сервіс), тощо.
Ергономічні	<ul style="list-style-type: none"> – зручність у користуванні програмою; – позитивне сприймання інформації працівниками.

Поряд з цим, система, впроваджена для автоматизації процесів господарської діяльності підприємств, повинна відповідати єдиній прийнятій методологічній основі сучасного бухгалтерського обліку та забезпечувати: ведення бухгалтерського обліку на основі принципів подвійного запису; взаємозв'язок даних аналітичного і синтетичного обліку; суцільне відображення автоматизованим способом господарських операцій на основі первинних документів; зменшення ручної, монотонної праці; контроль за достовірністю введених даних, цілісністю господарських операцій; формування довільних зведень, бухгалтерських звітів автоматизованим способом [48].

Таким вимогам, на наш погляд, найбільш відповідають сучасні ERP-системи. З допомогою цих систем виникає можливість створення необхідної структури документальної

облікової інформації, формування послідовності її збору, розподілу, аналізу і зберігання при управлінні підприємством. Доступність обліково-аналітичної інформації, підвищення її достовірності; приведення у відповідності даних бухгалтерського обліку з реальними даними; актуалізація номенклатури матеріалів, що постачаються; висока ступінь деталізації витрат; оптимізація потреб в оборотних засобах; вирішення документальних процедур; персоніфікованість дій робітників; конкретизація функцій і обов'язків виконавців; наявна єдина вихідна база для формування звітності – пріоритетні напрямки, які реалізує системи планування ресурсів підприємств.

Необхідно відмітити, що ринок ERP-систем є одним із швидко розвиваючих в Україні, адже більшість керівників підприємств розуміють, що успішно конкурувати без ефективних інструментів планування, обліку та аналізу неможливо. На даний час існує ряд систем з планування та управління ресурсами підприємства такі як Oracle, BAAN IV, Microsoft Ахарта, Scala, „Парус“, „Галактика“, тощо.

На наш погляд, для тютюнових підприємств доцільно використовувати системи SAP, а саме: для великих і середніх підприємств – SAP R/3, а для малих – SAP Business One, що мають ряд особливостей (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Особливості програмного забезпечення систем SAP

SAP R/3 (my SAP ERP)	SAP Business One
– інтеграція усіх виробничих сфер, що дозволяє об'єднати виробництво, збут, облік у єдиний комплекс;	
– наскрізний облік від операцій в області логістики, бухгалтерського обліку до калькуляції витрат; – модульний принцип побудови, що	– підвищення виробничості, ефективності і оперативності діяльності підприємств;

<p>дозволяє ізольоване використання окремих компонентів системи, а також їх комбінації;</p> <ul style="list-style-type: none"> – структурування через розподіл функцій базового програмного забезпечення і прикладних модулів; – реалізується на платформах провідних фірм-виробників. 	<ul style="list-style-type: none"> – можливість адаптації до змін діяльності; – зменшення ризиків; – оптимізація процесу сприйняття рішень; – швидка і висока віддача від інвестицій.
--	---

Система SAP R/3 об'єднує в собі методику аналізу бізнес-процесів, засобів управління матеріальними, фінансовими, кадровими, інформаційними ресурсами, а також методики впровадження даного рішення і систему навчання користувачів. Формується SAP R/3 з набору прикладних модулів, які підтримують різноманітні процеси виробничо-господарської діяльності підприємства і інтегрують між собою в масштабі реального часу. До них належать такі модулі як: фінанси (FI), контролінг (CO), управління основними засобами (AM), управління проектами (PS), виробниче планування (PP), управління матеріальними потоками (MM), збут (SD), управління якістю (QM), техобслуговування і ремонт обладнання (PM), управління персоналом (HR), управління інформаційними потоками (WF), галузеве рішення (IS) [35].

Запроваджуючи таку автоматизовану систему, керівники тютюнових підприємств можуть обрати ряд певних модулів, які відповідатимуть їх вимогам, адаптувати їх функціональні можливості до власних потреб узгодивши їх з господарськими процесами свого виробництва. Проте, максимальну користь може принести лише використання повної сукупності модулів, що забезпечують прямий обмін інформацією між усіма сферами й структурними одиницями підприємства, так як будь-яка транзакція (сукупність логічних операцій) в системі обмежується однією бізнес – функцією, тому зміни інформації у будь-якій структурній одиниці визивають відповідні трансформації в інших.

Використання на тютюнових підприємствах програмного забезпечення SAP R/3, сприятиме автоматизації процесів фінансового і управлінського

обліку, оптимізації управління фінансовими потоками, забезпечуючи при цьому всебічне бачення ситуації на підприємстві в цілому. Адже буква R із R/3 – це початкова буква слова „Realtime”, що означає проведення і актуалізацію даних, які в рамках інтеграції швидко доступні усім зацікавленим відділам підприємства [48]. У свою чергу цифра 3 означає, що в системі реалізована трьохрівнева архітектура (рис. 2.1), компоненти якої призначені для виконання наступних функцій:

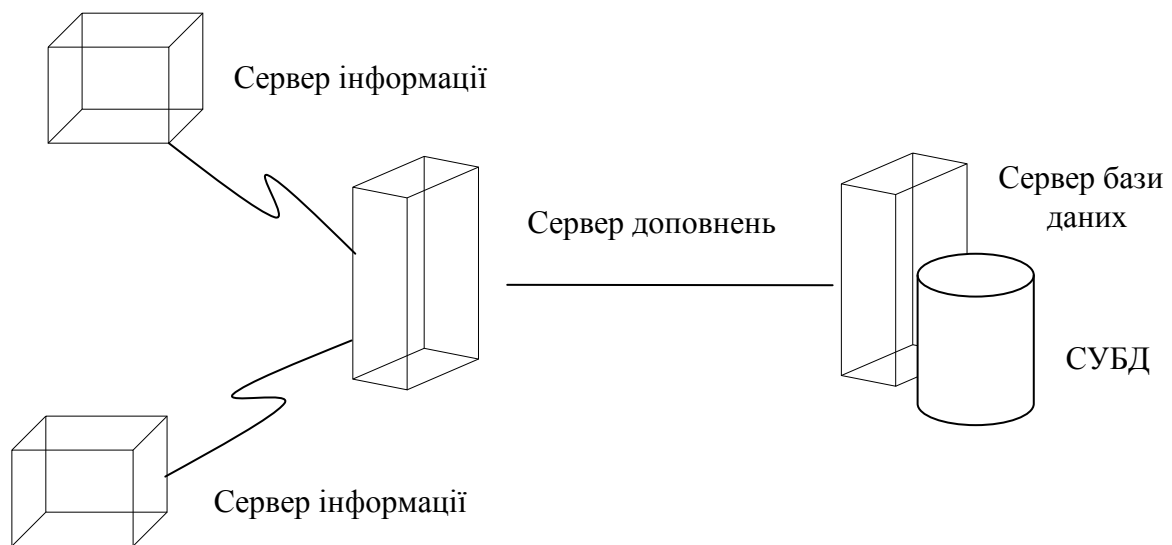


Рис.2.1. Схема архітектури SAP R/3

- сервер бази даних використовується для збереження усіх довготривалих даних в системі SAP R/3;
- сервер доповнень зв'язується з сервером бази даних і виконує програми, які реалізують бізнес-моделі;
- сервер інформації функціонує на робочому місці кожного користувача: обробляє команди, що введені вручну, керує відображенням інформації і забезпечує зв'язок з виконуваними на сервері доповнення програмами, що реалізують бізнес-моделі.

Таким чином, система SAP / R3 допоможе забезпечити повну функціональність для комплексного управління всією адміністративною і операційною діяльністю підприємств тютюнової галузі, об'єднуючи в єдиний

ланцюжок фінансовий облік, процеси виробництва, збуту, управління матеріальними потоками, планування, взаємодії з постачальниками та замовниками, надаючи інструменти для стратегічного управління і аналізу результатів їх діяльності. Середньостатистичні показники ефекту від впровадження системи SAP / R3 на вітчизняних підприємствах показують зниження кількості затримок при постачаннях продукції замовникам на 90%, зменшення залишків на складах матеріалів на 30%, підвищення оборотності запасів на 20%, скорочення обсягів незавершеного виробництва на 17%, підвищення продуктивності устаткування і працівників на 10%.

Враховуючи особливості тютюнових компаній, при автоматизації виробництва продукції формуються віртуальні склади (рис.2.2).

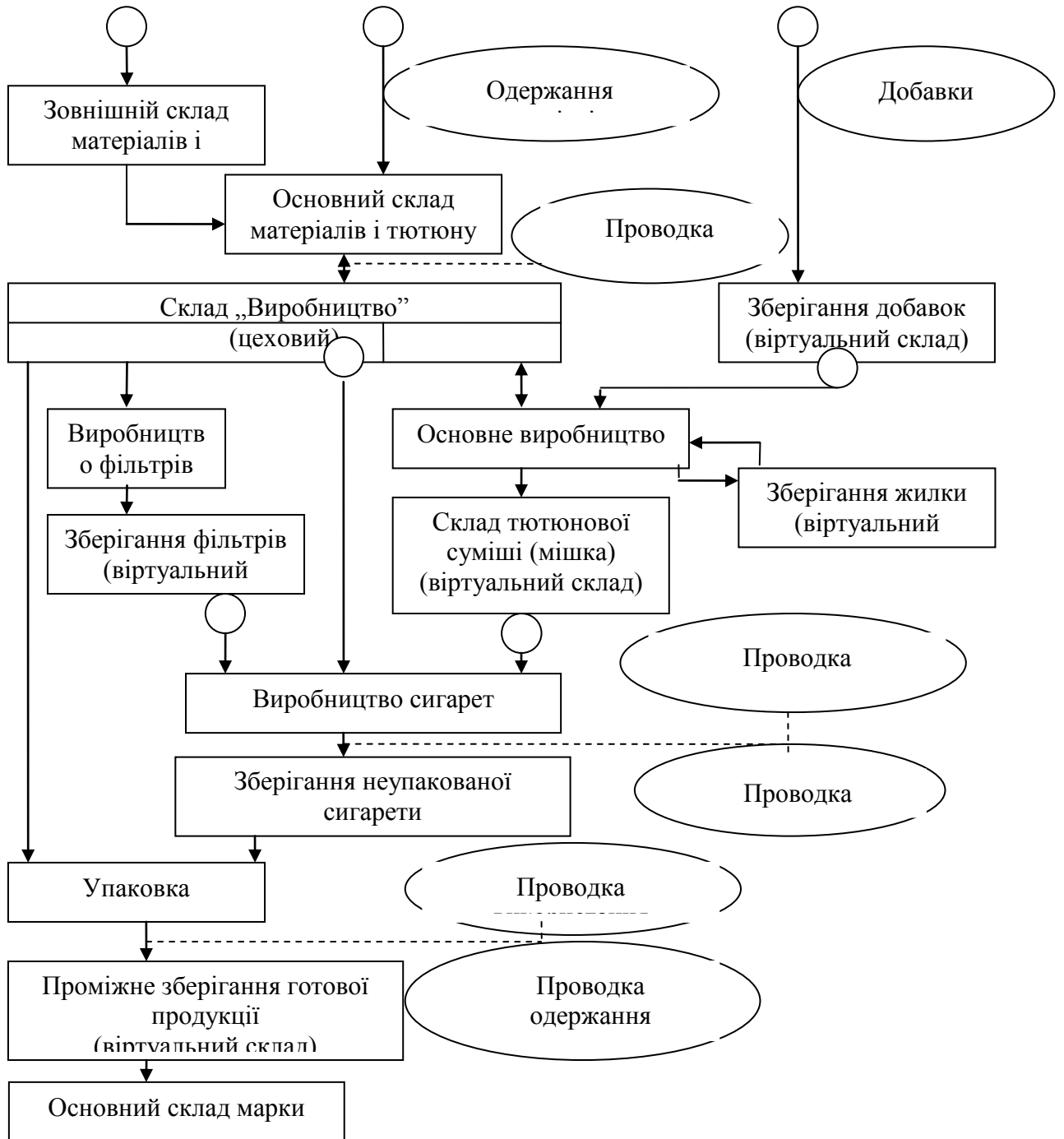


Рис.2.2. Модель побудови системи SAP R/3 на тютюнових підприємствах

Тобто матеріали і тютюн, які одержані від постачальників та зберігаються на основному складі переміщуються на склад виробництва віртуальний для тютюнової сировини та цеховий для матеріалів. В результаті процесу виробництва утворюються напівфабрикати: тютюнова суміш (мішка), добавки (соуси), фільтри, не запаковані цигарки. Для проміжного

зберігання даних напівфабрикатів також створюються відповідні віртуальні склади. По завершенню останньої стадії виробництва – упакування, продукція переміщується на основний склад готової продукції (склад марок).

З точки зору охоплення життєво важливих процесів діяльності підприємств систему SAP R/3 розділено на частини, які формуються із модулів. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Функціональність системи SAP R/3

Система SAP R/3	Складова	Модуль
	Фінансове управління	Модуль FI: бухгалтерський облік
Модуль CO: контролінг		
Модуль EC: управління підприємством		
Модуль IM: інвестиційне управління		
Модуль TR: фінансовий аналіз		
Модуль AM: управління, планування і контроль основних засобів		
Логістика	Модуль MM: система управління матеріальними потоками	
	Модуль PM: технічне обслуговування і ремонт	
	Модуль SD: продаж / відвантаження / фактурування	
Управління персоналом	Модуль HR-MD: основні дані	
	Модуль HR-PA: адміністративний персонал	
	Модуль HR-PD: планування персоналу і розвиток кадрової структури	
Установчі комунікації		

На основі методу покрокової деталізації, який використовується при створенні комп'ютерних алгоритмів, кожен модуль складається ще із підмодулів. Так, наприклад, модуль FI „бухгалтерський облік” може містити: бухгалтерію кредиторів, дебіторів, ведення головної книги, консолідацію; модуль CO: контролінг – облік за видами витрат; облік витрат за MB3; внутрішні замовлення; облік витрат по процесах; контролінг витрат на продукт; облік результатів; облік за місцями виникнення прибутку, тощо.

Бухгалтерський облік, облік витрат і фінансовий аналіз – це консолідований підхід до управління, який фінансову частину системи SAP R/3 робить зручним інструментом управління для усіх фінансових служб підприємства. Модулі даної частини системи SAP R/3 охоплюють усі аспекти фінансової діяльності підприємства і акумулюють основну фінансову інформацію, що збирається із усіх модулів системи. Функціональні можливості системи дозволяють керувати витратами, грошовими засобами, фондами, прибутком, ризиками [151].

Збут продукції, управління матеріальними потоками, виробництво, управління якістю, технічне обслуговування і управління проектами об'єднані системою SAP R/3 у гнучкі, універсальні ланцюжки виробничих процесів, що знайшли своє відображення у логістиці. Покращення орієнтованості користувача у системі SAP R/3 і ефективність її функціонування забезпечується за рахунок добре розвинутих засобів управління документообороту. В системі SAP R/3 також реалізовані різноманітні засоби підтримки матеріально-технічного забезпечення, до основних елементів якого відноситься: повномасштабне планування виробництва і контроль усіх його аспектів, різноманітні варіанти конфігураційних зв'язків збуту, повторне виробництво, електронний документооборот в режимі реального часу, управління виробничими потужностями, шляхом введення обмежень на ресурси та планування ресурсів, звіти про досягнуті результати і прогноз наявності у процесі управління проектом, тощо.

За допомогою системи SAP R/3, яка апробована на підприємстві „Imperial Tobacco” (Київська тютюнова фабрика), спрощується контроль і аналіз усіх проводок, які відбуваються на підприємстві. Можливість при даній системі працювати в режимі on-line дозволяє працівникам бухгалтерії одержувати облікову інформацію від підрозділів, аналізувати її і формувати загальні звіти. При цьому керівництво забезпечується достовірною інформацією про фінансовий стан компанії для стратегічного планування і

фінансово-економічного прогнозування. Величезний інформаційний потенціал рішення SAP R/3 дозволяє керівництву проводити комплексний аналіз діяльності компанії в різних площинах і не тільки відстежувати результати, але і контролювати чинники, що впливають на показники ефективності бізнесу.

Таким чином, на сьогоднішній день система планування ресурсів підприємства SAP R/3 виявилася доречним інтегрованим рішенням, яке дозволило тютюновому підприємству досягти нової якості контролю над всією оперативною, фінансовою і адміністративною діяльністю, підвищити їх ефективність, прогнозованість і прибутковість. Тому її застосування на інших тютюнових підприємствах носитиме аналогічний характер, а особливо сприятиме покращенню організації обліку і аналізу процесу виробництва продукції.

2.2. Організація та методика обліку витрат і виходу продукції, напрями її удосконалення

Випуск будь-якої продукції потребує здійснення певних витрат живої та упередженої праці на виробництво і збут продукції. У практиці обліку ці витрати називають „витрати на виробництво”, а на одиницю виготовленої продукції ці витрати виражаються в її собівартості. Довгий час акцент в обліку витрат і виходу продукції був зосереджений на кінцевому результаті виробництва, але сучасні умови потребують перенесення його безпосередньо на виробничий процес. Своєчасний вплив на рівень витрат на виробництво і формування собівартості продукції можливий за умови такої організації й методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно власне у процесі виконання плану на підставі первинної документації й поточних облікових записів.

В цих умовах найбільш важливим елементом управління є оперативний облік, що використовується для поточного планування і спостереження за рухом господарських операцій. Він ведеться на місцях їх виконання, охоплює переважно ті події, які безпосередньо не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Оперативний облік забезпечує користувачів інформацією, яка повністю розкриває економічні, технологічні і технічні особливості виробничих процесів, відносин, які виникли в результаті внутрішньої діяльності, допомагає повніше виявити можливості підприємства.

Найбільш проблемною ділянкою внутрішньогосподарського обліку на підприємствах тютюнової галузі є формування та облік собівартості продукції. На нашу думку, основними процесами формування витрат на тютюнових підприємствах, які сприятимуть більш повному калькулюванню собівартості з використанням комп'ютерних технологій будуть процеси оперативного обліку:

- наявності і руху запасів;
- витрат на виробництво;
- виготовлення продукції.

Перший процес – це оперативний облік наявності і руху запасів у підприємствах тютюнової промисловості на зовнішніх складах, який здійснюється у відділі постачання, а на цехових складах – у відділі обліку структурних підрозділів. Його метою є оперативний контроль за надходженням і використанням сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції. До об'єктів обліку виробничих запасів відносяться: номенклатура сировини та основних матеріалів, напівфабрикатів, готової продукції; склад і структура місць зберігання запасів. Під окремою номенклатурою запасів розуміється найменша одиниця запасів, за якою у системі автоматично ведеться вартісний і кількісний облік у розрізі місць зберігання та звітних періодів. Кожній окремій номенклатурі

електронна система SAP R/3 („Systeme Anwendungen und Produkte Realtime/3”) автоматично присвоює унікальний номенклатурний номер.

При розподілі запасів на номенклатури необхідно дотримуватись таких принципів:

- окремо групуються сировина й матеріали, що закуповуються, і власного виробництва;
- всередині кожної з вищенаведених груп запасів на окремі номенклатури виділяють предмети праці, які відрізняються один від одного споживчими властивостями;
- якщо, керуючись іншими критеріями, у запасів з однаковими споживчими властивостями в обліку необхідно досягнути різної вартісної оцінки, то їх групування здійснюється за цими ознаками на окремі номенклатури з подальшим відображенням у звітності.

Оперативний облік наявності та руху запасів здійснюється на підставі інформації про рух запасів сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції завдяки формуванню добових звітів у структурних підрозділах підприємств. Тому необхідне щоденне виконання операцій з відображення в обліку фактичного надходження запасів від зовнішніх постачальників і від власного виробництва, а також усіх видів вибуття запасів. Особливої уваги заслуговує добовий звіт про використання матеріалів у тютюновому цеху. Оскільки при переробці тютюну та жилки на суміш виникають втрати, то у форму існуючого звіту доцільно додати графи, які будуть відображати результати проведеної інвентаризації, відхилення від норм та відсоток втрат (табл.2.4).

Врезультаті виконання операцій щодо руху матеріалів та сировини формуються і попередньо реєструються документи (проекти проводок), що підлягають наступному відображенню в обліку. Результати оперативного обліку можна використовувати для прийняття рішень про зміни планів приймання та видачі запасів, зміни рівня запасів, для аналізу окремих видів їх руху.

Таблиця 2.4

Пропоновані зміни добового звіту про використання матеріалів
(за групами тютюнової суміші)

(одиниці виміру – кг)

Код суміші	Назва суміші	Виробництво суміші		Інвентаризація	Відхилення нормативної інвентаризація	% втрат
		За нормою	Фактично			
УА5368	Пріма люкс	138035,7	138035,8	138183,4	147,7	0,11
УА5381	Пріма оптіма	120776,6	12776,7	122994,7	2218,1	1,84
УА5391	Пріма срібна	471587,7	471587,8	476049,0	4461,3	0,95
УА3710	West lights	68131,4	68132,5	67559,3	- 572,1	- 0,84
	West medium	85928,9	85935,0	85935,0	6,1	0,01
Всього		884460,3	776467,8	890721,4	6261,1	2,07

Другий процес – оперативний облік витрат на виробництво. Його розуміють як щоденний облік і контроль за списанням змінних витрат на виготовлення продукції, цехових та на використання обладнання й загальновиробничих витрат.

Об'єктами оперативного обліку і контролю списання сировини і основних матеріалів є замовлення за видами продукції. Враховуючи особливості організації виробничого процесу підприємств тютюнової промисловості, замовлення повинні формуватись окремо на сировину для тютюнового цеху та на матеріали і комплектуючі для сигаретного цеху. Щодо першого первинного документа, то він обов'язково повинен містити номер і шифр тютюнової суміші, її кількість, що планується виготовити за добу та обсяги певних видів сировини (листового тютюну), необхідні для формування цієї суміші відповідно до рецептури. Замовлення для сигаретного цеху теж складається на добу відповідно до специфікації конкретних видів готової продукції та напівфабрикатів. Для прикладу специфікація на виробництво сигарет марки „Пріма класична”, у яких вага

штрангу становить 840 мг, вологість – 12,0%, твердість – 1,40 мме, норма нікотину – 0,7 мг на сигарету, конденсату – 12 мг/сигарету є такою (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Специфікація на виробництво сигарет „Пріма класична”
у розрахунку на 1млн.шт.

Код матеріалу	Найменування матеріалу	Одиниці виміру	Кількість
не упаковані сигарети			
УА 522	Тютюнова суміш	кг	849,45
370	Сигаретний папір 26,3/6000м	шт.	11,50
103	Фарба для кліше чорна	кг	0,01
589	Фарба для кліше червона	кг	1,83
упаковка сигарет			
6582	Неупаковані сигарети „Пріма класична”	тис.шт.	1000,0
362	Етикетки	шт.	50000,0
490	Акцизні марки	шт.	50000,0
182	Поліпропілен для блоку	рулон	0,32
939	Розривна стрічка срібна для блоку	м	1016,67
1007	Розривна стрічка червона для блоку	м	1016,67
873	Картон для малої пачки	шт.	83,33
573	Картон для короба – блока	шт.	83,33
285	Фарба для кліше	кг	2,66

Формування замовлення в електронній системі SAP R/3 здійснюється автоматично на підставі складеного тижневого виробничого плану, в якому вказується номер партії готової продукції, її назва, країна, для якої цю продукцію виготовляють та кількість виготовленої продукції за кожен день на конкретному обладнанні.

Об'єктами оперативного обліку і контролю витрат електроенергії, газопостачання, водопостачання, постачання пари, постачання стиснутим повітрям, які залежать від кількості продукції, що виготовляється, є місця виникнення затрат (МВЗ) змінних непрямих витрат. Об'єктами обліку цехових витрат, амортизаційних витрат тощо є МВЗ постійних непрямих витрат. Основними результатами оперативного обліку витрат є: аналітичні дані про використання сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів,

інформація про витрачання різних видів енергії та палива, рахунки-фактури на послуги інших організацій.

Наступний процес – оперативний облік виготовлення продукції, що здійснюється у структурних підрозділах. Основними його документами є щоденні звіти про виробництво продукції та прийняту на склад готову продукцію чи напівфабрикати. На великих тютюнових підприємствах добові звіти про виготовлену продукцію доцільно деталізувати позмінно, а також доповнити інформацією з наростаючим підсумком про виготовлену продукцію з початку місяця (табл.2.6).

Таблиця 2.6

Звіт про здану на склад готову продукцію

Обладнання	Назва продукції	Фактично виготовлена продукція, тис.шт.				
		1 зміна	2 зміна	3 зміна	за добу	з початку місяця
MAR 9 SM-4	Пріма класична	1008	0	1392	2400	22812
X2 NV - 28	Пріма оптіма	1610	1990	2000	5600	16100
Focke - 74	Boss Silver	1970	2050	1950	5970	7450
X2 NV - 26	Пріма люкс	2310	2890	2480	7680	36440
X2 NV - 78	Пріма срібна	3140	3260	2900	9300	24050
X2 NV - 31	Classic Blue	3080	3070	2320	8470	45940
Всього по цеху		13118	13260	13042	39420	152792

Метою цього процесу є своєчасне інформування керівництва, що дозволяє вчасно прийняти управлінське рішення. Він передбачає облік виготовленої продукції, яка ще не пройшла технічного контролю, незавершеного виробництва, і готової продукції (напівфабрикатів). Облік виготовлення продукції на тютюнових підприємствах здійснюється за плановими цінами поточного періоду. Відхилення фактичної собівартості від планової, які виникають у кінці періоду, розподіляються пропорційно між залишками на складі і відвантаженою (проданою) тютюновою продукцією. Така інформація повинна щоденно формуватися у вигляді документів (проектів проводок).

В результаті оперативного обліку виробництва продукції, на підприємствах тютюнової галузі доцільно скласти наступну звітність (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Форми оперативної звітності

Процеси оперативного обліку	Форми звітності
Процес оперативного обліку наявності і руху запасів	– щоденний звіт про рівень запасів; – щоденний звіт за окремими видами руху; – щоденний баланс сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції в натуральному вираженні.
Процес оперативного обліку витрат на виробництво	– звіт про списання сировини, основних і допоміжних матеріалів на виробництво продукції; – звіт про розподіл різного виду енергії та палива на виробництво продукції; – щоденний звіт з використання бюджету витрат (план, факт, відхилення).
Процес оперативного обліку виготовлення продукції	– щоденний звіт про виготовлену продукцію; – щоденний звіт – баланс готової продукції в натуральному та вартісному вимірнику за плановими цінами.

Розглянута звітність при доповненні її прогнозованою інформацією про списання на виробництво амортизації, заробітної плати, податків тощо дозволить подавати менеджерам звіти про щоденну собівартості продукції.

Завдання обліку витрат на виробництво полягає в накопиченні витрат, яке досягається шляхом зведення даних для обчислення собівартості одиниці продукції. Метою зведення даних в системі накопичення витрат є встановлення величини за двома головними об'єктами – продукцією (для оцінки вартості запасів) і центрами відповідальності (з метою контролю за рівнем витрат) (табл 2.8).

Таблиця 2.8

Калькуляція витрат на виробництво сигарет „Пріма люкс золота”
у розрахунку на один млн.шт.

Статті витрат	Од. виміру	План	Факт	Відхи лення	Ціна, грн.	Витрат и грн.
Напівфабрикат тютюнова суміш	кг	590,0	596,8	6,8	15,0	8952
Напівфабрикат фільтр	тис.шт	250,0	257,5	7,5	30,0	7725
Сигаретний папір	шт	10,0	10,3	0,3	40,0	411
Клей Tobacoll A 7656	кг	9,5	9,2	0,7	15,0	146
Клей Tobacoll B 3183	кг	0,5	0,5	0,0	20,0	10
Клей Iрасoll	кг	4,5	4,6	0,1	15,0	69
Етикетки	тис.шт	10,0	10,1	0,1	70,0	707
Комірець	кг	30,0	30,5	0,5	5,0	153
Фольга	рулон	5,0	5,1	0,1	150,0	765
Акцизні марки	шт	50000	50010	10,0	0,1	2751
Поліпропілен	рулон	2,0	2,0	0,0	150,0	305
Розривна стрічка	тис.м	8,0	8,2	0,2	4,5	37
Паперові коробки (блок)	тис.шт	5,0	5,1	0,1	250,0	1268
ГФ МП Пріма люкс	шт	100,0	101,4	1,4	2,5	254
Всього	х	х	х	х	х	23553

Розглянута в таблиці калькуляція сигарет марки „Пріма люкс золота” відображає лише прямі витрати, у яких найбільшу питому вагу маю такі напівфабрикати як тютюнова суміш – 38% та фільтр – 33%, решта матеріалів сумарно становить приблизно 1/3 усіх витрат.

Оскільки ж окрім прямих матеріальних витрат на підприємствах тютюнової промисловості є непрямі витрати, їх доцільно згрупувати за елементами на рахунках восьмого класу та за місцями виникнення таких витрат з подальшим розподілом на одиницю калькуляції. Для тютюнового цеху таю калькуляційною одиницею є одна тонна тютюнової суміші, а для сигаретного – 1000 шт. сигарет (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Калькуляційні одиниці

Позаяк сучасні умови вимагають облікувати витрати та порівнювати їх з результатами на всіх стадіях процесу виробництва, а також наявних підрозділах на підприємствах тютюнової галузі, включаючи управлінські служби й відділи, то особливу увагу потрібно приділяти обліку і контролю витрат, що виникають у сферах діяльності внутрішньовиробничих підрозділів. Найкращим інструментом для реалізації цих завдань буде організація обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності, оскільки саме на цьому етапі можна впливати на собівартість і рівень ефективності виробництва.

Центр відповідальності – це таке групування витрат, яке дозволяє поєднати в одному обліковому процесі місця виникнення витрат з відповідальністю менеджерів, які їх очолюють [36, 197]. Місце виникнення витрат – сукупні підрозділи підприємства, за якими організуються планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю й управління витрачанням ресурсів [20, 104]. На підприємствах тютюнової галузі місцями виникнення витрат доцільно використовувати як об’єкти аналітичного обліку, адже кожне робоче місце, виробнича дільниця, цех, окремий підрозділ, тютюнове підприємство в цілому ї є місцями виникнення витрат.

Організовуючи такий облік на тютюнових виробництвах потрібно дотримуватись наступних критеріїв:

- чітке територіальне чи функціональне виділення центру;
- гнучкість управління;
- можливість точного планування і обліку виробничих показників, в першу чергу витрат і результатів;

– закріплення персональної відповідальності за якість діяльності за кожним керівником підрозділу.

Тому, з метою посилення контролю за здійсненими витратами, а також спрощення розрахункових процедур з обліку витрат на підприємствах тютюнової промисловості доцільно групувати витрати за місцями їх виникнення та центрами відповідальності. Підтвердження нашої думки знаходимо у працях М.Г.Чумаченка, який вважає, що „центри відповідальності використовують для оперативного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції. Вони максимально деталізуються для забезпечення контролю по мінімальній чисельності складу виконавців, по можливості до кожного відповідального робочого місця” [142].

Узагальнення практичного досвіду показує, що за своєю природою кожне робоче місце – місце виникнення витрат. Проте в обліку до такої деталізації, як правило, не вдаються. Аналітичний облік витрат ведуть за більш укрупненими місцями виникнення витрат, що отримали назву центри витрат. Центри витрат – це окремі підрозділи, в яких безпосередньо виникають витрати, пов’язані з фінансово-господарською діяльністю підприємства, де можна організувати облік та аналіз витрат на виробництво, його планування, нормування. Вони можуть збігатися з організаційною одиницею (цехом, виробничою дільницею) [4, 248].

Схематичне відображення структури формування центрів витрат, яку можна використати на підприємствах тютюнової промисловості наведено на (Додаток П).

Концепцію центрів відповідальності у II половині XXст. сформував Д.Хіггінс, запропонувавши метод обліку, згідно якого певні особи несуть ступінь відповідальності за фінансові результати своєї роботи. Цей метод Д.Хіггінс назвав ресиблцентр, тобто центр відповідальності. Він стверджував, що кожному структурній одиниці підприємства обтяжують ті і лише ті витрати і доходи, за які вона може відповідати і які контролює [134, 123].

За часів СРСР, на початку 30-х років ХХст були прийняті ряд нормативних актів, які регламентували організацію обліку витрат не лише за калькуляційними статтями, видами продукції, окремими виробничими підрозділами, але й за окремими управлінськими службами і відділами. Так 2 квітня 1934 р. Народним комісаріатом важкої промисловості затверджено „Коротку інструкцію з обліку загальнозаводських (загальнофабричних, загальнопромислових, загальноелектросітьових і т.д.) витрат”, де зазначено: „З метою уточнення обчислення собівартості виробів, а також з метою максимально повного визначення системних призначень і фактичних витрат по різних відділам заводууправління, пропонується витрати, що характерні тому чи іншому керуючому відділу заводууправління, виділити в окремі групи за місцями витрат з наступним їх віднесенням, де це допускається можливим, на відповідні виробництва, прямим призначенням” [145, 40].

Проте локалізація витрат за місцями їх виникнення і контролю рівня витрат не тільки в окремих виробничих підрозділах підприємства, але і в управлінських відділах в подальшому поступово була згорнута. Головними причинами відмови від даного обліку стали: велика трудомісткість розрахунків в умовах ручного обліку та невідповідність кваліфікації працівників бухгалтерії вимогам достатньо складної системи обліку і контролю витрат на виробництво і управління.

В даний час ситуація значно покращилася: бухгалтерії підприємств, в тому числі й тютюнових, обладнані комп’ютерною технікою та програмними забезпеченнями, відповідно підвищилась кваліфікація облікових працівників.

Розвиток інформаційних технологій вимагає змін від сучасного виробництва тютюнової продукції, організації його обліку, аналізу, управління. І як уже зазначалось вище, для удосконалення обліково-аналітичної роботи підприємствам тютюнової галузі доцільно використовувати локальну систему прийняття управлінських рішень типу SAP R/3, у якій об’єктами виробничого обліку виступають місця виникнення затрат (МВЗ) та внутрішнє замовлення на виробництво продукції

(замовлення). Розглянуті місця виникнення затрат тютюнових підприємств (Додаток Р) і замовлення об'єднують відділи логістики, виробництва, технічного сервісу, адміністрації тощо. Об'єкти обліку витрат цих відділів у системі SAP R/3 поділяються на категорії – „прямі” та „непрямі”, „змінні” і „постійні”.

Витрати, які безпосередньо з первинних документів відносяться на конкретний вид тютюнової продукції формують змінні прямі витрати і у системі SAP R/3 відображаються як витрати замовлення. У свою чергу, ті об'єкти витрат, які безпосередньо неможливо прямим шляхом віднести на певний вид продукції, відображаються як витрати МВЗ і поділяються на змінні і постійні. У додатку Р відзначено, які витрати МВЗ тютюнових підприємств можна віднести до змінних, а які – до постійних. В подальшому такого роду витрати підлягають розподілу на продукцію, що виготовляється цехами, тобто на замовлення. Між центрами витрат та ідентифікацією тютюнової продукції існує тісний зв'язок.

На наш погляд, для зручності ведення бухгалтерського обліку, в системі SAP R/3 тютюновим підприємствам доцільно сформувати об'єкти витрат за елементами, використовуючи рахунки 8 класу. При формуванні кошторису витрат для тютюнового чи сигаретного цехів наведені статті витрат необхідно чітко структурувати за схемою (рис. 2.5).

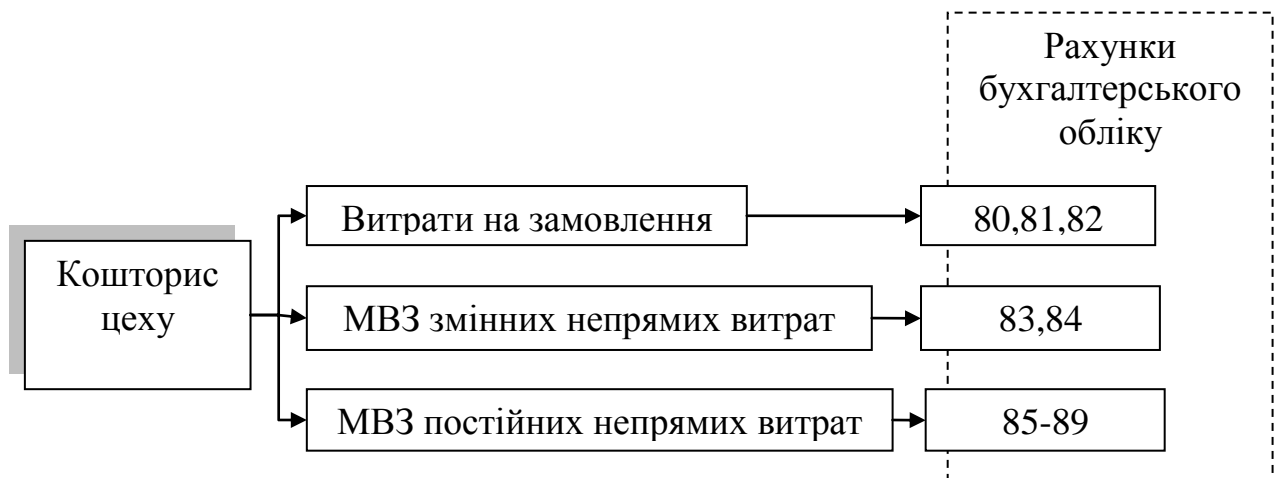


Рис. 2.5. Структура об'єктів збору витрат з відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку

Таким чином, замовлення буде відображати цехову собівартість виготовленої продукції, що складається із прямих витрат та частини розподілених змінних і постійних непрямих витрат.

Система SAP R/3 дозволяє сформувати окремі бюджети і для адміністративних (загальногосподарських) витрат та витрат пов'язаних зі збутом продукції у розрізі відповідних МВЗ. Це значно полегшує роботу як персоналу бухгалтерії, адже згідно чинного законодавства такого роду витрати відносяться не на собівартість продукції, а безпосередньо фінансовий результат, так і для працівників аналітичних та контролінгових служб, які за необхідності зможуть легко визначити повну собівартість виготовленої тютюнової продукції.

Особливістю системи SAP R/3 в організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції є використання принципу побудови матриць витрат, тобто електронних документів у вигляді таблиці шахматної форми, де перетинаються об'єкти витрат (на що витрачається) і види чи / або статті витрат (що витрачається). Ця особливість допомагає сформувати однакові склад і структуру МВЗ постійних непрямих витрат для усіх відділів. Зразок такого документа для тютюнового підприємства наведено у додатку Д.2.

Використання аналогічних матриць для усіх цехів підприємства тютюнової галузі, а також для адміністративних витрат, витрат на збут, витрат майбутніх періодів, дозволяє сформувати:

- результати про повну та неповну (виробничу) собівартість тютюнової продукції, що вготовляється;
- бюджет витрат кожного цеху (тютюнового, сигаретного) з розподілом на прямі та непрямі, постійні й змінні витрати;
- бюджет тютюнового підприємства в цілому [54, 104].

Проте, здійснення вище згаданих процесів без прогнозування змінних і планування постійних витрат, навіть використовуючи систему SAP R/3, неможливо.

Таким чином, завданнями зведеного обліку виробництва тютюнової продукції є визначення фактичного обсягу цієї продукції, її асортименту та якості, здійснення контролю за виконанням планів щодо наведених показників; підрахунок усіх фактичних витрат на виробництво та собівартості одиниці продукції, що виготовляється і обчислення відхилень від планових значень та виявлення внутрішніх резервів підприємства для подальшого зниження матеріальних, трудових, фінансових витрат на одиницю продукції. У зв'язку з цим, на наш погляд, при організації бухгалтерського обліку виробництва тютюнової продукції доцільно виділити два процеси:

- а) наявності й руху запасів;
- б) процесу витрат на виробництво.

Метою першого процесу повинен бути облік наявності й руху товарно-матеріальних цінностей на складах підприємств. Його основними завданнями буде: бухгалтерський контроль за правильністю обліку документів з надходження і витрачання, сформованих всіх видів запасів сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції; бухгалтерський контроль фактичної собівартості запасів, відображення як попередніх проводок з обліку витрат, так і відхилень їх фактичних показників від планових, за якими здійснювався оперативний облік протягом періоду.

За результатами роботи звітного періоду доцільно формувати такі зведені бухгалтерські документи, як відомість руху сировини і основних матеріалів у розрізі рахунків, цехів, підприємства в цілому; оборотно-сальдову відомість за рахунками обліку сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції у розрізі місць зберігання та номенклатури; баланси сировини, матеріалів, напівфабрикатів та готової продукції за місяць в натуральних і вартісних вимірниках.

Наступний процес – бухгалтерський облік витрат на виробництво тютюнової продукції, – повинен здійснюватись для забезпечення контролю за списанням витрат структурних підрозділів і формуванням фактичної

собівартості готової продукції. Він передбачає контроль за правильністю віднесення витрат на об'єкти обліку, перевірку проводок із відображення заробітної плати, взаємних послуг допоміжних виробництв за плановими цінами, амортизації основних і нематеріальних активів, визначення фактичної собівартості виготовленої продукції зі складанням проводок щодо відпуску цієї продукції на склад.

За результатами роботи протягом звітного періоду доцільно формувати звітність, котра складається з відомостей обліку витрат у розрізі структурних підрозділів, кореспонденції рахунків витрат за дебетом і кредитом; оборотно-сальдової відомості за рахунками обліку витрат і незавершеного виробництва на підставі чого кожного місяця бухгалтерія формує фактичну калькуляцію собівартості тютюнової продукції.

Таким чином, формування витрат та калькулювання собівартості тютюнової продукції повинні бути забезпечені у вигляді комплексного рішення, об'єднаного в єдиний замкнутий цикл на основі побудови індивідуального організаційно-методичного комплексу з обов'язковим використанням автоматизованих систем. Введення розглянутої методології у виробничу діяльність підприємств тютюнової галузі допоможе відобразити характер документально оформленої технології управління і передбачати наявність процедур аналізу для своєчасного прийняття рішень.

2.3. Калькулювання собівартості продукції та шляхи її удосконалення

Завершальним етапом обліку процесу виробництва будь-якої продукції, у тому числі тютюнової, є калькулювання її собівартості. Науково обгрунтоване калькулювання здійснюється з метою отримання інформації про собівартість продукції для організації та управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат; визначення рентабельності готових виробів та обгрунтування рішень про випуск нових і зняття з

виробництва неконкурентних видів продукції; правильного формування цін; виявлення резервів систематичного і неухильного зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції. Використання цих резервів дозволить збільшити обсяг прибутку і підвищити рівень рентабельності виробництва.

За умов загостреної конкурентної боротьби, збільшення витрат та зниження купівельної спроможності, підвищення ефективності виробничої діяльності підприємств тютюнової галузі залежить від належного функціонування обліково-аналітичної системи. Рационально організований взаємозв'язок між складовими елементами системи – планування, обліку, аналізу і контролю – забезпечить задоволення інформаційних потреб керівників в аналітичній інформації.

Калькулювання, як частина такої системи надає менеджерам тютюнових підприємств інформацію про вартість продукції у формі зручній для аналізу, тобто у формі калькуляції. Адже достовірні, точні, своєчасні результати необхідні керівникам для планування обсягів виробництва продукції як в цілому по підприємству, так і на рівні структурних підрозділів.

Таким чином джерелом інформації для стратегічного управління виробництвом, формуванням асортименту і ціноутворення виступає калькулювання собівартості продукції, у процесі якого розв'язуються два основні завдання:

- формування на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції адекватної, справедливої і конкурентоздатної продажної ціни;
- використання показників собівартості продукції для прогнозування і управління виробничими витратами.

В рівних економічних умовах між собівартістю продукції та її ціною існує пряма залежність: збільшення собівартості призводить до збільшення ціни. Відповідно, для збільшення прибутку необхідно підвищити останню або ж знизити першу, скоротивши рівень витрат, які її формують. Склад витрат та їх кількість, що враховується у собівартість, залежить від вибору методу калькулювання.

В умовах ринкових відносин розрахунок собівартості виготовленої продукції може здійснюватися за двома підходами – обчисленням повної та неповної собівартості (рис.2.6).

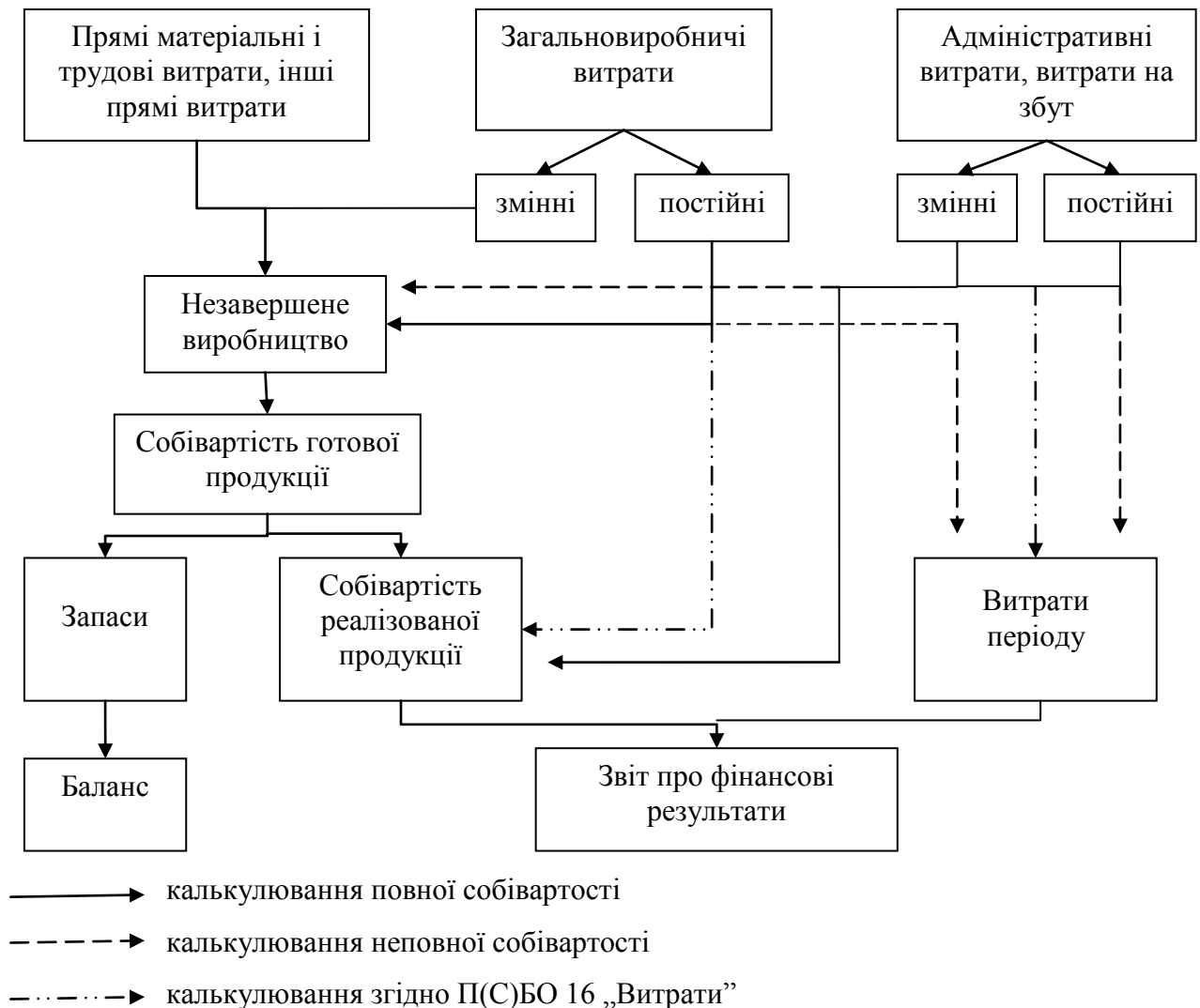


Рис.2.6. Підходи до калькулювання собівартості продукції

Перший підхід орієнтований на остаточне визначення прибутку вже на стадії списання готової тютюнової продукції в реалізацію. При цьому собівартість реалізованої продукції формується із прямих витрат, які безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції, та розподілених непрямих витрат, що мають загальний характер для виробництва декількох видів (табл.2.9).

Таблиця 2.9

Калькулювання повної собівартості тютюнової продукції (тис. грн.)

Вид витрат	Вид тютюнової продукції					
	Фільтр	Обідок	Жилка	Тютюнова суміш	НУ* сигарети	УП** сигарети
Прямі витрати, у т.ч.:						
– матеріальні витрати	3475,5	361,1	1942,1	26672,6	27873,6	41374,1
– витрати на оплату праці	35,78	10,14	52,21	106,05	261,77	346,71
– інші прямі витрати	442,1	56,9	453,4	2973,8	1605,5	4846,8
Всього виробничих витрат	3953,38	428,14	2447,71	29752,45	29740,87	46567,61
Непрямі витрати, у т.ч.:						
– загальновиробничі витрати	118,34	38,98	172,69	350,79	865,85	1318,33
– адміністративні витрати	31,65	12,28	46,18	93,82	231,56	306,71
– витрати на збут	6,47	2,82	9,44	19,17	47,32	62,67
– інші операційні витрати	1,91	0,63	2,79	5,67	13,99	18,54
Всього накладних витрат	158,37	54,71	231,1	469,45	1158,72	1706,25
Повна собівартість продукції	4111,75	482,85	2678,81	30221,9	30899,59	48273,86

Примітка: * Неупаковані сигарети; ** Упаковані сигарети

Як видно із таблиці повна собівартість тютюнової продукції включає всі витрати підприємства, пов'язані як із її виробництвом (тобто виробничі і загальновиробничі витрати), так і з реалізацією продукції (адміністративні витрати і витрати на збут).

Такий підхід на території України законодавчо регулювався „Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції” до 16 травня 2002 року. Відповідно до п.3 частини 1 цього положення повну собівартість промислової продукції утворюють виражені у грошовій формі витрати підприємства на її виробництво і збут [138].

На практиці частина тютюнових підприємств й надалі продовжують використовувати обчислення повної собівартості. Результати обрахунків відображають у документі типової форми „Калькулювання собівартості

готової продукції”, де окремими рядками виділяється „заводська собівартість” – результат усіх витрат на виробництво продукції у тому числі і адміністративних, та „комерційна собівартість” із додаванням до попередньої витрат на збут. Накладні витрати, що зібрані за місцями виникнення витрат (Додаток А.2) поділяють на змінні та фіксовані (постійні), та розподіляють їх відповідно до встановлених ключів (баз) розподілу (табл. 2.10) між тютюновою сумішшю (на 1 тону), сигаретами та фільтрами власного виробництва (на 1 тис. шт.).

Таблиця 2.10

Бази розподілу накладних витрат

Стаття витрат	Ключ (база) розподілу
Адміністративні	Кількість працюючих людей
Логістичні	Складські витрати
Технічні	Години відведені для ремонту
Витрати на підтримку будівлі	Площа цехів
Електроенергія	Машино-години
Газ	Машино-години
Пара*	Машино-години
Стиснуте повітря*	Машино-години

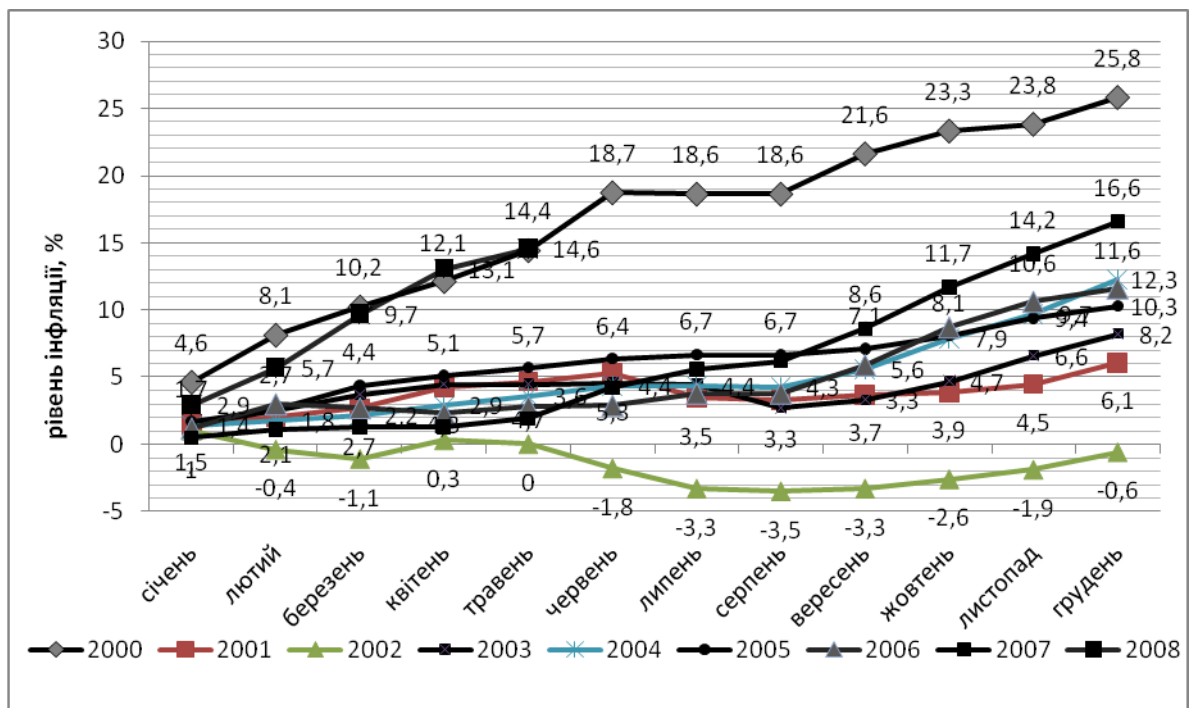
Примітка: * тільки на 1 т. тютюнової суміші.

Прихильники цього методу [2, 68; 5, 155] стверджують, що без постійних витрат підприємство не зможе функціонувати, а тому в обчисленні собівартості продукції повинні брати участь усі витрати, як прямі матеріальні, прямі трудові, так і непрямі, котрі розподіляють при цьому між залишками незавершеного виробництва, залишками готової продукції і собівартістю реалізації продукції.

Однак, на наш погляд, застосування такого методу калькулювання може призвести до викривлення реальних показників собівартості продукції і надати хибну обліково-аналітичну інформацію керівникам тютюнових підприємств, яка вплине на прийняття помилкових управлінських рішень. Адже собівартість одиниці продукції в такому випадку, як правило, буде більшою, ніж при використанні інших методів калькулювання, та призведе

до збільшення ціни готового виробу. За сучасних умов ринку це може негативно вплинути на конкурентоздатність продукції і в результаті зменшити одержаний прибуток.

Метод калькулювання за повною собівартістю краще використовувати підприємствам із вузьким асортиментом готової продукції за стабільної економічної ситуації та в умовах повного завантаження потужностей. За роки незалежності України спостерігається протилежна ситуація (рис.2.7).



Джерело: Держкомстат України

Рис.2.7. Рівень інфляції в Україні

Якщо період з 2003р. по 2006р. можна вважати задовільним для економічного розвитку країни, а 2002 рік характеризується взагалі дефляцією, то за останні роки коливання рівня інфляції збільшилось до 16,6%, а за 5 місяців 2008 року – 14,6%, майже повторюючи ситуацію 2000 р.

Що ж стосується підприємств тютюнової галузі, то жодне з них не працює на повну потужність. В результаті стає неможливим встановлення довгострокових цін, а керівникам підприємств необхідно приймати термінові рішення щодо ціноутворення. Та й асортимент тютюнової продукції не можна назвати вузьким (рис.2.8).

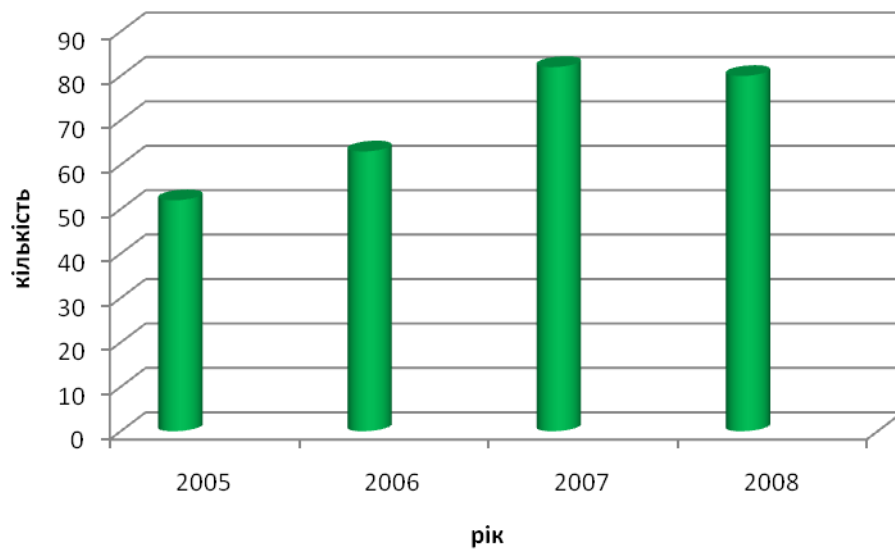


Рис.2.8. Кількість виготовлених марок сигарет за жовтень 2005 – 2008рр.. на підприємстві „Imperial Tobacco Україна ”

Лише за місяць 2007р. одним підприємством із галузі виготовлено 82 марки сигарет. Проте під реалізацію підпадають не лише готові вироби, а й напівфабрикати такі як тютюнова суміш, фільтри тощо.

Отже, використання методу калькулювання за повною собівартістю для підприємств тютюнової галузі є недоцільним.

У підтвердження нашої думки виступають наступні фактори.

По-перше, непрямі витрати у собівартість конкретного виду продукції включаються на основі методів розподілу тільки по завершенню періоду (місяця, кварталу). А отже, одержати оперативну інформацію про повні витрати у розрізі видів продукції практично неможливо. Збільшення ж періодичності розподілу витрат частіше одного разу в місяць призведе до значних затрат часу працівників бухгалтерії.

По-друге, за умов інтенсивного використання автоматизації виробничих процесів зменшується точність визначеної собівартості продукції, оскільки відбувається зростання питомої ваги витрат підприємства.

По-третє, ігнорується різниця між постійними і змінними непрямими витратами, унеможлиблюється простежити рух їх елемента у процесі виробництва окремого виробу.

Таким чином, система калькулювання повної собівартості забезпечує управлінців лише традиційною інформацією про виготовлення продукції. За сучасних умов ринку цього недостатньо. Необхідними постають питання: вибору рентабельного асортименту продукції, доречного випуску того чи іншого виробу, доцільного оновлення обладнання й технологій виробництва, оцінки ефективності діяльності структурних підрозділів та якості роботи керівного персоналу, тощо.

На наш погляд, для вирішення зазначених вище проблем, підприємствам тютюнової галузі краще застосовувати метод калькулювання собівартості продукції за неповними витратами. Цей підхід спрямований на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень, корегування їх залежно від змін ринкової кон'юнктури та зовнішніх факторів та супроводжується поділом витрат на постійні і змінні [12, 240].

Змінними вважаються витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності підприємства (сировина й матеріали, оплата праці основних робітників з нарахуваннями та ін.). Їх сукупність формує собівартість реалізованої продукції (рис.2.6). Постійними називають витрати, абсолютна величина яких не залежить від змін обсягу виробництва (витрати на утримання приміщень, амортизаційні відрахування, адміністративні витрати, витрати на збут, тощо). Ці витрати відносяться до категорії „витрати періоду” і повністю списуються на зменшення операційного прибутку. Як наслідок, постійні накладні витрати не фіксуються в обсягах незавершеного виробництва, не співвідносяться із запасами готової продукції та й у собівартість реалізації також не включаються. Така особливість згаданого методу відповідає вимогам ринку й орієнтує облік не на процес витрат, а на процес реалізації.

Розрахунок собівартості деяких тютюнових виробів за методом неповних витрат наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Калькулювання тютюнових виробів за методом неповних витрат

(тис.грн.)

Витрати	Марки сигарет					
	Славутич		Політ овал		Пріма люкс	
	2006р	2007р	2006р	2007р	2006р	2007р
Кількість виготовлених виробів, (млн.шт.)	20,05	27,93	52,44	50,748	1,2	1,7
Тютюнова суміш	179224	286084	138654	193041	22543	30614
Сигаретний папір	3122	4061	8531	7778	789	1117
Фільтр	63711	88751	191041	76202	748	807
Обідок	4428	6162	21365	10067	385	467
Фольга	15959	24561	-	-	964	1502
Поліпропілен	11177	16355	5492	5735	507	790
Етикет	62380	92073	93834	99306	14550	16113
Акцизна марка	22055	30723	57684	55822		
Розривна стрічка	992	1414	425	403	52	76
Матеріали для упакування	1949	2999	2878	3150	158	218
Тара (короби)	4249	5935	8563	8108	249	358
Усього матеріалів	369246	559118	528467	459612	40945	52062
Змінні накладні витрати	53097	12404	98376	175888	3053	7480
Собівартість продукції	422343	571522	626843	635500	43998	59542
Собівартість одиниці продукції	21,06	20,46	11,95	12,52	36,67	35,03

Показники таблиці відображають взаємозв'язок між обсягами виробництва та змінними витратами. Якщо збільшується кількість виготовленої продукції, відповідно зростає кількість змінних витрат. Так розглянуте підприємство, збільшивши у 2007р кількість виготовлених сигарети марки „Славутич” на 7,88 млн.шт., а марки „Пріма люкс” на 0,5 млн.шт., понесло 149179 тис.грн. та 15544 тис.грн.

Це допоможе керівникам спостерігати поведінку собівартості виробів чи окремих видів витрат при змінах ділової активності підприємства, стимулюватиме скорочення постійних витрат, яке сприятиме збільшенню чистого прибутку, проводити аналіз асортиментної і цінової політики. Система калькулювання собівартості продукції за неповними витратами дозволяє розрахувати точку беззбитковості та „нижню граничну ціну” на готовий виріб. Тому в деяких ситуаціях при недостатній завантаженості тютюнової підприємства можуть виконати додаткове замовлення навіть у тому випадку, коли вилучені кошти за нього повністю не покриватимуть витрат на його виробництво. Однак, знижувати ціну нижче встановленої межі буде недоцільним.

Основним оціночним показником здійснення сучасних систем калькулювання є результат бруто, який у міжнародній практиці називають маржинальним доходом чи внеском на покриття. Маржинальний дохід (бруто-прибуток) знаходять як різницю між доходом від реалізації та змінними витратами. Він є джерелом покриття сталих затрат та прибутку.

Останнім часом спостерігається тенденція збільшення питомої ваги постійних витрат у структурі витрат. Тому підвищуються вимоги до обґрунтування нормування і планування як постійних, так і змінних витрат. З допомогою системи калькулювання неповної собівартості можливо досягнути значного спрощення нормування, планування, обліку і контролю за витратами, оскільки розподіл постійних накладних витрат відсутній, а їх величина за конкретний період показується і звіті про прибуток окремою лінійкою. В результаті собівартість продукції буде більш наглядною, а окремі статті витрат – краще контролюватимуться.

Про успішність застосування розглядаючого підходу свідчить практичний досвід інших країн (рис.2.9).

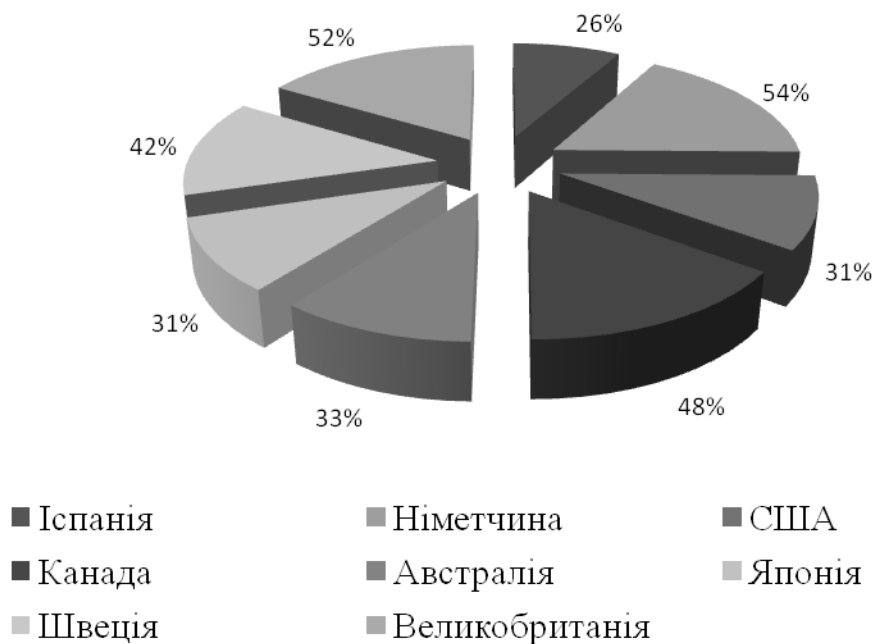


Рис.2.9. Статистика використання методу калькулювання собівартості продукції за неповними витратами країнами світу

В загальному від 30% до 50% підприємств усього світу використовують наведений варіант системи „директ-кост” для калькулювання собівартості продукції.

Впровадження такого підходу у практичну діяльність підприємствами інших країн сприяло виявленню специфічних постійних витрат, які можна прямо віднести на окрему продукцію, її групи, центри відповідальності, сегменти діяльності. Це привело до виникнення нового варіанту системи калькулювання неповних витрат, що одержала назву розвинутий директ-костинг. Її суть полягає у визначенні сегментної маржі (напівмаржі) як різниці маржі та відповідної суми прямих постійних витрат без умовного розподілу, що відносяться до цього сегменту (рис.2.10).



Рис. 2.10. Ієрархія включення у розрахунок сум покриття постійних витрат

Сучасна українська методика частково наближена до цієї системи і вимагає при формуванні собівартості реалізованої продукції враховувати змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати. Згідно із П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати” [20, 21] для цілей фінансової звітності запаси незавершеного виробництва і готової продукції оцінюються виходячи з виробничої, а не з повної собівартості. Оскільки такі витрати як: адміністративні, витрати на зберігання (крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва), витрати на збут – є витратами періоду, у якому вони понесені і відносяться на зменшення фінансового результату діяльності підприємства.

Калькулювання собівартості продукції тютюнової галузі за чинними нормативними документами подано у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Калькулювання неповної собівартості тютюнової продукції (тис. грн.)

Вид витрат	Вид тютюнової продукції					
	Фільтр	Обідок	Жилка	Тютюнова суміш	НУ* сигарети	УП** сигарети
Прямі витрати, у т.ч.:						
– матеріальні витрати	3475,5	361,1	1942,1	26672,6	27873,6	41374,1
– витрати на оплату праці	35,78	10,14	52,21	106,05	261,77	346,71
– інші прямі витрати	442,1	56,9	453,4	2973,8	1605,5	4846,8
Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати	110,08	37,44	160,64	326,32	805,44	1238,32
Виробнича собівартість	4063,46	465,58	2608,35	30078,77	30546,31	47805,93
Постійні загальновиробничі витрати	8,26	1,54	12,05	24,47	60,41	80,01
Собівартість реалізованої продукції	4071,72	467,12	2620,4	30103,24	30606,72	47885,94

Результати таблиці свідчать, що собівартість реалізованої тютюнової продукції по кожному з її видів відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” менша, ніж повна її собівартість. Розглянемо це на прикладі фільтрів і тютюнової суміші. Їх повна собівартість становить 4111,75 тис.грн. та 30221,9 тис.грн. відповідно. Отже собівартість реалізації фільтрів менша на 40,03 тис.грн., а тютюнової суміші – на 118,66 тис.грн.

Порівняння переваг та недоліків застосування згаданих систем описано у багатьох працях вітчизняних і зарубіжних економістів (Додаток С). Проте, остаточного твердження, яка із систем найкраще підходить сучасному вітчизняному підприємству за реальних умов, немає.

Загалом же не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дозволила визначити собівартість одиниці продукції зі стовідсотковою точністю. Будь-яке непряме віднесення витрат на виріб, як би добре воно не було обґрунтоване, перекручує фактичну собівартість. Якщо дивитись з цих

позицій, то, на наш погляд, найбільш точною є калькуляція за неповними витратами. Оскільки в цьому випадку в калькуляцію включаються витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виробу. Тому критерієм точності обчислення собівартості тютюнової продукції повинна бути не повнота включення витрат у собівартість, а спосіб їх віднесення на той чи інший виріб.

Вказані недоліки системи калькулювання за неповними витратами можуть бути усунені в результаті прийняття рішень у різних часових проміжках та використанням нових способів та методів калькулювання собівартості продукції, що найчастіше проявляються в інтегрованому поєднанні декількох уже існуючих.

Подолати деякі труднощі також можна впровадженням комп'ютерних систем прийняття управлінських рішень. Прикладом може служити програмне забезпечення типу SAP R/3. Використання стандартної версії цієї системи дозволить підприємствам тютюнової промисловості здійснювати планові, поточні, нормативні калькуляції, калькулювання серійного виробництва, забезпечити результатами аналізу відхилень. Також протягом фінансового року тютюнові підприємства зможуть створювати калькуляції в різний час:

- на початку фінансового року чи нового сезону для обчислення планових цін на вироблений продукт;
- під час фінансового року для контролю за даними про зміну витрат;
- перед підготовкою балансу для оцінки матеріалів із запасів.

Використовуючи систему SAP R/3 при обліку часткових змінних витрат необхідно упевнитися, що елементи витрат визначені у меню „Основні параметри” екрана докладних даних налаштування компонента „Планування витрат на продукт” з відповідними атрибутами, де відзначена тільки змінна частина видів робіт, що має відношення до оцінки запасів. Це гарантує, що при перерахунку витрат на власні роботи кредитуються тільки змінні ціни на види робіт, навіть при виконанні підтверджень. Фіксована ж частка для кожної операції переноситься наприкінці періоду безпосередньо в компонент „Облік результатів” (CO-PA). Змінні собівартості

виготовленої продукції переносяться в СО-РА за допомогою документів фактури.

Здебільшого використання системи калькулювання за методом неповних витрат призводить до застосування диференційованих витрат. Тобто витрат, величина яких за певних умов може бути відмінною ніж за інших. До їх складу включають лише ті витрати, величина яких є розбіжна в різних умовах. Застосування системи SAP R/3 дозволяє здійснювати диференціацію витрат на умовно-змінні з відображенням їх на рахунках модуля „Фінанси” та умовно-постійні, що відображаються безпосередньо у підмодулі „Облік витрат за МВЗ”.

Диференціація умовно-постійних та умовно-змінних витрат являє собою альтернативний спосіб показу собівартості виготовленої продукції для виробу. Ця диференціація витрат привласнює первинні види витрат для даного МВЗ процесу чи елементам витрат, надаючи в такий спосіб інформацію, необхідну для встановлення тарифу, виду робіт чи витрат на процес. Особливістю диференціації первинних витрат у компоненті „Планування витрат на продукт” є те, що вона надає можливість відзначати для конкретного виробу майбутні зміни ціни.

Первинні витрати з компонента „Контролінг непрямих витрат” можуть бути перенесені безпосередньо в диференціацію витрат для виробу та привласнені іншим елементам витрат. Такий підхід дозволяє проводити часткове розв’язування витрат на визначені власні роботи відповідно до їх первинних витрат, а також частково групувати їх як вторинні витрати.

Ціль використання диференціації виробничої собівартості складається в перегляді доданої вартості для кожного виробничого рівня, а також наданні можливості проведення значимого порівняння всіх калькуляцій матеріалів.

Калькуляція визначає собівартість виготовленої продукції для кожної продукції власного виробництва в структурі специфікації.

Матеріал, що входить у специфікацію є її компонентом. Ним може бути виробничий запас, що не має власної специфікації (вихідний матеріал), або має власну специфікацію (вузол). Якщо продукція має багаторівневу специфікацію, то витрати для вихідних матеріалів обчислюються і враховуються в калькуляції наступного вищестоящого вузла. Структура

специфікації визначає послідовність, у якій калькуюються продукція. Компоненти специфікації з найбільшим рівнем планування потреби в матеріалах (тобто вихідні матеріали) калькуюються в першу чергу, потім калькуюються компоненти з наступним рівнем планування потреб і так далі.

Така послідовність забезпечує те, що витрати на усі вузли калькуляції й усю сировину чи додатково покупні матеріали будуть включені у витрати, обчислені для готової продукції, тобто відбувається процес зведення витрат. Кількість окремих вихідних матеріалів, перерахованих у специфікації, обов'язково у заголовку документа.

При створенні калькуляції тютюнової продукції вводиться обсяг партії, далі система автоматично корегує величину кожної статті витрат у відповідності до специфікації. При цьому одиниця виміру партії повинна відповідати одиниці виміру запасів, відображених у складському записі. Якщо компонент видається в іншій одиниці виміру, то система визначає відповідну його кількість, використовуючи коефіцієнт перетворення.

Враховуючи специфіку виробництва тютюнової продукції, SAP R/3 дозволяє зкоригувати відсоток браку та втрат.

Для кожного калькульованого вузла створюється диференціація витрат, що поєднує витрати, наприклад, у витрати на матеріали, виробничі витрати і непрямі витрати як надбавку. Для сировини чи покупних матеріалів можна створити диференціацію витрат надходжень, у якій розділяються витрати на закупівлю. При збереженні калькуляції для готового виробу, також зберігається диференціація витрат для кожного рівня калькуляції. Це дозволяє аналізувати додану вартість на кожному виробничому рівні.

Коли калькулювання собівартості завершено, диференціація витрат на кожен матеріал зберігається в системі.

Калькуляція також дозволяє аналізувати додану вартість у багаторівневій виробничій структурі. Витрати на кожен матеріал

розділяються відповідно по основним і попереднім рівням. Якщо проглядаються витрати для основного рівня, – то будуть показані виробничі витрати, непрямі витрати і зовнішні трудові витрати, що очікуються для даного виробничого рівня; а якщо для попереднього рівня, – то будуть показані витрати для усіх вихідних матеріалів, що обробляються на даному виробничому рівні. В обох випадках витрати розділяються по елементах витрат. Підсумкові витрати для основного і попереднього рівнів дорівнюють підсумковим витратам для розглянутого виробничого рівня.

Нижче перераховано послідовність формування можливих звітів за елементами витрат:

- підсумок по всіх елементах витрат;
- основний рівень всіх елементів витрат;
- попередній рівень всіх елементів витрат;
- підсумок по всіх додаткових елементах витрат;
- основний рівень усіх додаткових елементів витрат;
- попередній рівень усіх додаткових елементів витрат;
- підсумок по елементах витрат, створеним автоматично;
- основний рівень елементів витрат, створених автоматично;
- попередній рівень елементів витрат, створених автоматично;
- підсумок/основний рівень/попередній рівень по всіх елементах витрат;
- підсумок/основний рівень/попередній рівень по всіх елементах витрат створеним автоматично;
- підсумок/основний рівень/попередній рівень по всіх елементах витрат створеним автоматично.

Наведена схема використовується для відображення витрат калькуляції та їх перенесення в облік результатів. Задається вона так, щоб калькуляція для готової продукції відображала джерело витрат для напівфабрикатів і сировини. Для схеми елементів витрат може бути заданий період терміну дії; можливо також вказати початкову дату. Це означає, що для калькуляції

можна використовувати альтернативну схему елементів без необхідності зміни вже існуючої. Крім того, раніше збережені калькуляції продовжують інтерпретуватися системою. Для окремих етапів, що перелічуються в схемі, варто вказати, які саме витрати включаються: змінні чи постійні, чи включаються у собівартість виготовленої продукції витрати на збут і управління, чи включаються витрати для оцінки запасів на основі податкового права чи торгового права.

Кожна фактична одиниця витрат, проведена в системі SAP R/3, автоматично привласнюється виду витрат. Для цілей планування можна привласнити окремі позиції калькуляції видам витрат. Варіант калькуляції визначає, чи потрібно привласнювати окремі позиції видам витрат. Система знаходить види витрат для окремих позицій у такий спосіб (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Види витрат для окремих позицій

Для типу позиції...	система знаходить вид витрат, використовуючи...
В (вузол калькуляції)	основний запис вузла калькуляції
Е (власні роботи)	основний запис виду робіт
F (роботи з боку)	дані, введені вручну
G (непрямі витрати)	схему калькуляції
М (матеріал)	автоматичний вибір рахунка
N (послуги)	основні записи послуг
V (змінна позиція)	дані, введені вручну

Особливе значення в умовах ринкових відносин здобуває прогнозування витрат на продукцію, що випускається, з метою одержання найвищого результату. Для цих цілей на виробництві доречно застосовувати функцію „Моделювання витрат на виробництво”, яка дозволить забезпечити пошук оптимальних господарських рішень, розрахунок найбільш вигідних варіантів і разових рішень і з довгостроковою господарською політикою підприємства.

Використання моделі витрат на виробництво, що подана у III розділі роботи, на підставі наявних фактичних даних, нормативно-довідкової

інформації і бази знань допоможе здійснювати розрахунок і відображення оптимального використання ресурсів, а також можливість одержання інформації про відхилення і пропонувані шляхи недопущення перевитрат за окремими статтями.

При цьому автоматизованим шляхом вибиратиметься оптимальний стан виробництва, оцінюватиметься доцільність виконання замовлень і видів послуг, а керівник зможе спрогнозувати склад витрат з метою одержання максимального прибутку.

Використання „Моделювання витрат на виробництво” допоможе проаналізувати кожен елемент витрат у розрізі підприємства, структурних підрозділів, статей витрат, видів виробів, замовлень, видів послуг тощо, реалізує можливість поділу витрат на умовно-постійні і умовно-змінні витрати. До умовно-постійних витрат відносяться витрати, що забезпечують дію виробничих потужностей і є економічною інтерпретацією валових постійних витрат підприємства. Умовно-змінні витрати змінюються в загальній сумі прямо пропорційно зміні обсягу.

Розглянутий метод калькулювання собівартості продукції відкриває нові шляхи не тільки підвищення оперативності і повноти використання облікових даних, але і дозволяє сформулювати ряд нових напрямків використання облікової інформації для аналізу, контролю й аудиту діяльності і керування виробничим процесом.

Висновки до розділу II

Облік виробництва тютюнової продукції є вагомим сегментом інформаційної бази, що міститься в різних видах звітності, зокрема, фінансової, управлінської, статистичної. Водночас повна, достовірна, вчасно складена звітність можлива за умови вдало чітко організованої низки робіт, що конкретизуються у процедурах бухгалтерського обліку. Тому, характеризуючи процес обліку виробництва, доцільно його розглядати не лише з методичної сторони, тобто відображення господарських операцій в обліку, але й з організаційної.

Проведені дослідження організації і методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції підприємств тютюнової промисловості свідчать, що:

– З метою деталізації, узагальнення й об'єднання обліково-аналітичної інформації про виробничу діяльність підприємств тютюнової галузі керівникам доцільно запровадити використання інтегрованих автоматизованих ERP-систем. Це забезпечить можливість формування облікової інформації послідовності її збору, розподілу, аналізу і збереження при управлінні підприємством, створення необхідної документальної структури.

На наш погляд, найбільш ефективним програмним забезпеченням для підприємств тютюнової промисловості будуть Systeme, Anwendungen und Produkte (для великих і середніх підприємств – SAP R/3, а для малих – SAP Business One), оскільки вони реалізують можливості проводити комплексний аналіз діяльності компанії в різних площинах і не тільки відстежувати результати, але і контролювати чинники, що впливають на показники ефективності, а також в режимі on-line дозволяють працівникам бухгалтерії одержувати облікову інформацію від підрозділів, аналізувати її і формувати загальні звіти.

– Для формування інформації, яка б повністю розкривала економічні, технологічні і технічні особливості процесів виробництва сигаретної продукції, відносин, які виникли в результаті внутрішньої діяльності, допомагала повніше виявити можливості функціонування необхідно підприємствам тютюнової галузі більше уваги приділяти оперативному обліку. При цьому його організацію і методику доцільно сформувати за такими процесами: наявності і руху запасів, витрат на виробництво, виготовлення продукції. Це допоможе забезпечити щоденний облік і контроль за надходженням й використанням сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів та готової продукції; списання змінних витрат на виготовлення продукції, а цехових та витрат, пов'язаних з використанням обладнання – на загальновиробничі з подальшим їх розподілом, також формування щоденних звітів про виробництво тютюнової продукції та прийняту на склад готову продукцію чи напівфабрикати.

– На підприємствах тютюнової промисловості доцільно групувати витрати за місцями їх виникнення і центрами відповідальності, що забезпечить спрощення розрахункових процедур в обліку й посилить контроль за рівнем непрямих витрат та за замовленнями. Для зручності відображення облікової інформації використовувати документи у вигляді матриць, де перетинаються статті витрат і найменування місць їх виникнення.

– Калькулювання займає важливе місце в кожній системі економічної інформації підприємства для надання достовірної, своєчасної, доступної інформації користувачам, що забезпечить прийняття оптимальних управлінських рішень з метою одержання максимального прибутку. Це зумовлено формуванням і використанням у всіх підсистемах економічної інформації показника собівартості, який характеризує ефективність господарської діяльності та забезпечує потреби управління підприємством. Калькулювання набуває особливого значення у зв'язку із забезпеченням можливості деталізації та розшифрування загальної суми витрат. Калькуляція

є однією з форм внутрішньої звітності, в якій відображається інформація про собівартість у необхідному та доступному для сприйняття користувачами розрізі. Крім того, від достовірності результатів калькулювання залежить реальність фінансових результатів. Тому важливе значення має вибір методу калькулювання. На наш погляд, для підприємств тютюнової галузі доцільним буде формування собівартості продукції за неповними витратами, що сприятиме виявленню специфічних постійних витрат, які можна прямо віднести на окрему продукцію, її групи, центри відповідальності, сегменти діяльності.

– Зведений облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості тютюнової продукції з використанням автоматизованої системи SAP R/3 повинен бути побудований у вигляді комплексного рішення, об'єднаного в єдиний замкнутий цикл на основі документально оформленого суцільного обліково-аналітичного забезпечення виробництва цієї продукції. Це допоможе відобразити характер технології управління, сформувати джерело інформації для проведення аналізу та за результатами прийняття відповідних рішень.

РОЗДІЛ III

ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ФОРМУВАННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

3.1. Аналітичне забезпечення виробництва тютюнової продукції

Виробнича діяльність підприємств тютюнової галузі охоплює сукупність взаємопов'язаних елементів (засобів праці, предметів праці та безпосередньо самої праці людей), які під впливом часу змінюються і вимагають глибокого, систематичного й осмисленого аналізу факторів цих змін. Для її покращення підприємствам необхідно виявляти резерви підвищення ефективності виготовлення тютюнової продукції, формувати виробничі плани на підставі обґрунтованих управлінських рішень, здійснювати контроль за їх виконанням, оцінювати результати діяльності підприємства, вивчати тенденції розвитку ринку та виробляти економічну стратегію розвитку своєї діяльності.

Таким чином, забезпечення ефективного функціонування підприємств потребує економічно грамотного оперативного управління їхньою діяльністю, яке багато в чому визначається умінням її аналізувати.

Реалізація гнучкого оперативного регулювання господарських процесів можлива за умов функціонування оперативної обліково-аналітичної системи як взаємопов'язаних елементів управлінського обліку і оперативного аналізу. Суть цієї системи, перш за все, полягає у своєчасному виявленні та дослідженні короткострокових економічних змін господарських процесів, які можуть призвести до одного із випадків:

- зміни напрямку і темпу розвитку оперативної системи управління виробництвом тютюнової продукції;
- сигналізувати про появу додаткових резервів, які дозволять швидко перевести таку систему на більш ефективний режим функціонування.

Тобто, безперервний дієвий контроль раціонального функціонування всієї діяльності підприємств тютюнової галузі за виконанням виробничих програм і завдань, виявлення і мобілізація поточних внутрішньовиробничих резервів для підвищення ефективності господарювання і зниження витрат на виробництво тютюнової продукції формують мету оперативної обліково-аналітичної системи.

Основою для обґрунтування й зважування управлінських рішень у рамках виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості виступає економічний аналіз і діагностика. Під цими категоріями, як зазначають Т. Д. Костенко, Є. О. Підгора та ін., варто розуміти комплексну аналітичну оцінку всіх сфер діяльності підприємства з позицій досягнення максимально можливого економічного результату за рахунок оптимального й ефективного використання обмежених економічних ресурсів [60 ,8], до яких належить сировина та матеріали, витрати електроенергії, амортизація основних засобів, основна і додаткова заробітна плата персоналу, нарахування на заробітну плату, тощо.

Однак, основний недолік економічного аналізу полягає у відсутності оперативності. Він не дозволяє керівникам вчасно оцінити досягнуті результати, розрахувати ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, оперативно використовувати одержану інформацію в управлінських цілях. Ці завдання формують мету внутрішнього аналізу [16]. Адже для ефективного управління виробничою діяльністю використання лише економічного аналізу не достатньо і як зазначав Ю. А. Бабаєв, „при єдності економічного і оперативного аналізу можна всесторонньо вивчити роботу підприємства ... і окреслити перспективи його подальшого розвитку” [7].

Оперативний аналіз за часом проведення близький до моменту здійснення господарських операцій і хоча він використовується на усіх рівнях управління, його значна питома вага в загальному обсязі управлінських рішень припадає безпосередньо на процес виробництва.

Застосування цього аналізу допомагає краще виявляти причини та винуватців невідповідності запланованим результатам, резерви їх покращення, своєчасно приймати відповідні заходи, адже базою для його проведення є інформаційне забезпечення первинного обліку і безпосередньо спостереження за процесом виробництва. З іншого боку, такий аналіз сприяє зміцненню внутрішньогосподарського обліку, оскільки дозволяє постійно оцінювати підсумки виробничої діяльності та вчасно усувати помилки.

Таким чином, оперативний аналіз своєю метою визначає швидке реагування і втручання у необхідних випадках в процес виробництва для забезпечення безперервного і ефективного функціонування господарського процесу в результаті повсякденного вивчення виконання планових завдань.

Оперативний економічний аналіз може бути ефективним, якщо він проводиться:

- після здійснення виробничих процесів, але в оптимально доступних проміжках часу, що забезпечують ефективне функціонування конкретного виробництва;

- до здійснення виробничих процесів для оперативного короткотермінового прогнозування, передбачення короткотермінових змін виробничих процесів і їх економічних наслідків з метою формування найбільш оптимальних варіантів змін, які повинні відбутись у цих процесах і рекомендації щодо їх реалізації.

Як наслідок, аналітичне забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової галузі повинно складатись із двох взаємопов'язаних частин:

- аналізу виробництва тютюнової продукції;
- аналізу витрат на її виробництво і формування собівартості.

Кожна з них виконує ряд завдань, що дозволяє знаходити шляхи збільшення обсягів виробництва, зменшення рівня витрат і собівартості готової продукції чи напівфабрикатів, розширити частину ринку реалізації

тютюнової продукції і, як результат, - збільшити прибуток підприємства (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Схема завдань аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції

Для вирішення розглянутих завдань в оперативному аналізі використовуються ряд показників: валова, товарна, реалізована продукція, використання робочого часу, виробничого обладнання, матеріальних ресурсів, собівартість продукції, її рентабельність, платоспроможність підприємства в цілому.

Валова продукція – це вартість усієї виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, включаючи незавершене виробництво та внутрішньогосподарський оборот [14, 237].

Товарна продукція – вартість виробленої тютюнової продукції, але без залишків незавершеного виробництва і внутрішньогосподарського обороту.

Реалізована продукція – це товарна продукція, що відвантажена споживачеві й за неї перераховані гроші на розрахунковий рахунок підприємства-постачальника. Вона визнається як товарна продукція з урахуванням залишків готової нереалізованої продукції на складі підприємства на початок і кінець звітної періоду [113, 76].

За економічним змістом показники поділяються на натуральні і вартісні. Натуральні показники необхідні для матеріально-речового вираження і обґрунтування аналізу, вартісні ж показники використовуються для характеристики загальних обсягів виробництва, темпів його розвитку, визначення обсягів витрат, доходів тощо. Між цими показниками існує тісний взаємозв'язок, адже вартісні розраховуються на основі натуральних показників, проте одночасно, оперуючи з узагальненою вартістю витрат і результатів, стимулюють раціональне використання ресурсів, ріст ефективності виробництва. Зазвичай економічні показники розглядаються у натуральному вираженні, що є особливою ознакою оперативного аналізу.

За економічним призначенням показники поділяють на кількісні і якісні. Перші характеризують абсолютні обсяги використання цих ресурсів і усього процесу виробництва, другі – їх ефективність.

Також розрізняють абсолютні і відносні показники. Перші характеризують те чи інше явище абсолютно без порівняння з іншими показниками. Здійснити таке порівняння дозволяють відносні показники. Наприклад, чисельність робітників як абсолютний показник дає інформацію про ступені використання факторів живої праці, але якщо цей показник порівняти з обсягом виробництва чи порівняти обсяг виробництва з

чисельністю робітників, то одержимо відносний показник трудомісткість одиниці продукції чи продуктивність праці одного робітника.

Таким чином, головним завданням оперативного аналізу є організація й контроль за злагодженою роботою усіх підрозділів підприємств тютюнової промисловості для забезпечення рівномірного, ритмічного виготовлення тютюнової продукції з визначеним обсягом і номенклатурою при повному використанні виробничих ресурсів.

З перерахованих завдань витікають напрямки оперативного аналізу виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості (рис. 3.2).

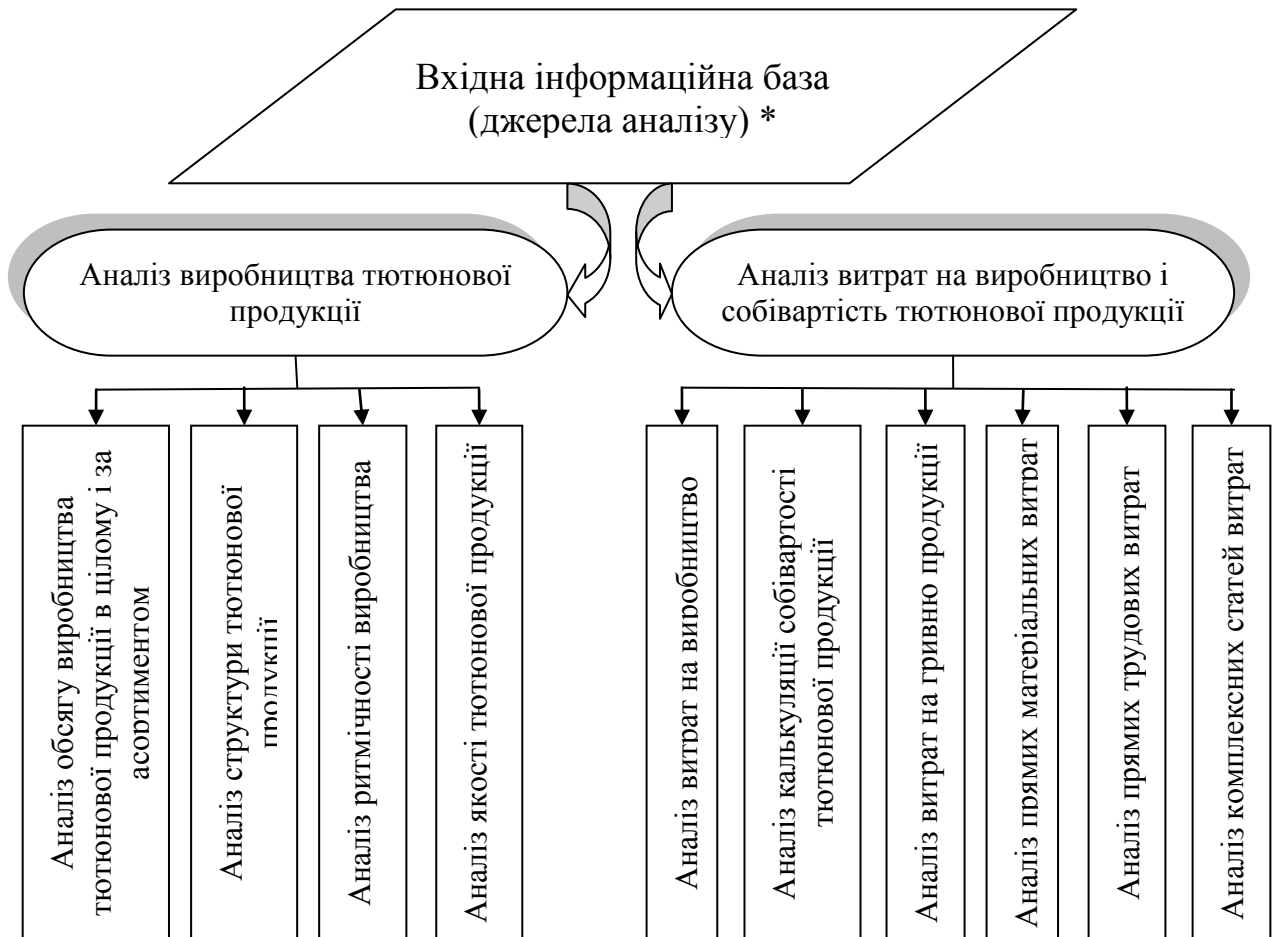


Рис. 3.2. Аналітичне забезпечення виробництва тютюнової продукції

Примітка: * - Джерелами інформації для проведення аналізу є: „річний звіт підприємства про продукцію” (ф. 1П), „Рентабельність окремих видів продукції” (ф.№ 6), „Звіт про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг” (ф. 5 С), накопичувальні відомості здавання готової продукції на склад, оперативні плани – графіки, реєстри бухгалтерського обліку.

Протягом звітнього періоду можуть виникати різні за змістом і часом дії господарські ситуації. Одні з них зумовлюють перевитрачання матеріальних і трудових ресурсів, інші - навпаки, створюють сприятливі умови для економії даних ресурсів. Якщо оперативно не аналізувати фактори формування собівартості та не вживати відповідних заходів, то результати ретроспективного аналізу витрат за даними місячної (квартальної) звітності не відобразатимуть реальних змін.

Оперативний аналіз витрат має ряд особливостей, які необхідно враховувати при його організації і проведенні:

- своєчасність оперативного аналізу витрат: аналіз проводиться протягом відрізка часу, у якому виникли та продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення витрат;
- врахування і постійне відслідковування стану на ринках ресурсів (трудових і матеріальних ресурсів).
- необхідність виявлення і вивчення впливу на витрати не всіх факторів, а тільки основних на даному рівні управління, які зумовлюють суттєві відхилення від програми формування собівартості продукції, яка виготовляється.

Виявити та виміряти всі фактори в оперативному циклі управління недоцільно та практично неможливо. Визначаючи коло основних факторів, необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства.

Першим етапом проведення оперативного аналізу є діагностика виробництва тютюнової продукції в цілому і за асортиментом. Її починають із дослідження динаміки валової продукції та товарної тютюнової продукції, розрахунку темпів їх збільшення та приросту (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка виробництва продукції підприємствами тютюнової галузі за 2003-2008рр.

Показник	Рік					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1. Товарна продукція в натуральних одиницях (млрд. шт.)	99,86	108,94	120,2	120,3	128,6	112,3
2. Відсоток до 1-го року (базисні темпи росту), %	100,0	109,1	120,4	120,5	128,8	112,5
3. Відсоток до попереднього року (ланцюгові темпи росту), %	100	109,1	110,3	100,1	106,9	87,3

Таким чином, за останні п'ять років до 2007 р. обсяг виробництва тютюнової продукції по галузі збільшився на 28,8 %, а за 2008 р. на 16,3% зменшився. Середньорічний темп зростання, який розраховується за середньою геометричною зваженою (форм. 3.1), становить – 2,3 %, що у два рази менше ніж у 2007р., де його показник перевищував 5,2%.

$$T = \sqrt[n-1]{T_1 \cdot T_2 \cdot T_3 \cdot T_4 \cdot T_5 \cdot T_6}, \quad (3.1)$$

де T_n – ланцюгові темпи росту n -го року.

Для з'ясування причин і факторів, які вплинули на зміни виробництва тютюнової продукції в цілому по галузі доцільно проаналізувати її обсяги у розрізі окремих підприємств (Додаток Т). На сповільнення середньо річного темпу приросту по тютюновій галузі вплинули скорочення виробництва продукції підприємствами ЗАТ „British American Tobacco Ukraine” (Прилуки), Феодосійською ТФ, припиненням діяльності з 2006 р. „Української тютюнової компанії” (Монастириськ) тощо. Навіть такі лідери виробництва тютюнової продукції як ЗАТ „Philip Morris Ukraine” (Харків), ЗАТ „Reemtsma-Київ тютюнова фабрика”, ЗАТ „J.T.International Company Ukraine” (Кременчук) починаючи з 2006 р. хоча і збільшують обсяги виробництва, проте значно меншими темпами ніж за попередні роки (рис. 3.3).

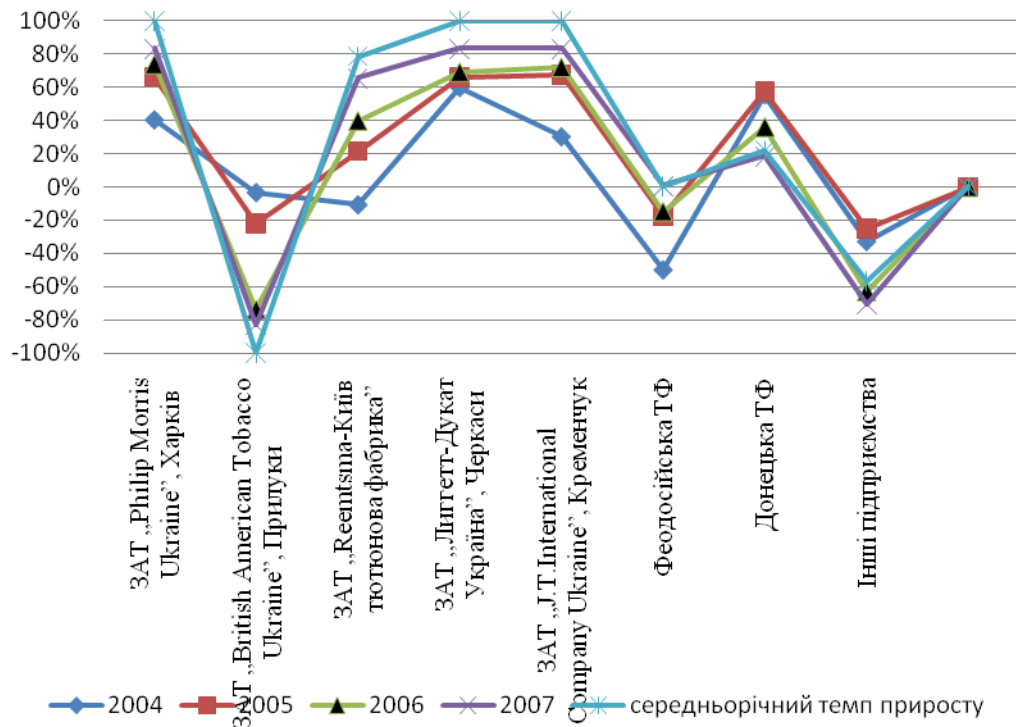


Рис. 3.3. Темпи приросту виробництва тютюнової продукції

Оперативний аналіз виробництва тютюнової продукції, на наш погляд, доцільно проводити у розрізі напівфабрикатів з відображенням кількості виготовленої продукції конкретною бригадою за зміну, за добу, та наростаючим підсумком з початку місяця (Додаток У). Володіючи такою інформацією керівники нижчих ланок управління зможуть краще контролювати хід процесу виробництва, а також при необхідності оперативно впливати на відхилення, якщо такі виникатимуть, із з'ясуванням причин цих відхилень, тобто це допоможе легко визначити під час котрої зміни виникло недовиконання плану, при виробництві якого саме виду тютюнової продукції, а також конкретний агрегат і працівника, який виготовляє продукцію.

Наступним кроком аналізу обсягів виробництва продукції є оцінка виконання виробничої програми, що проводиться шляхом порівняння значень в цілому по галузі, у розрізі окремих підприємств, їх структурних підрозділів чи окремих видів тютюнової продукції (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз використання річних планів за обсягами виробництва

Показник	Обсяг виробництва тютюнової продукції			Відхилення					
	мину- лий рік	звітний рік		від планового випуску планового року		фактичні зміни			
		план	факт	млн. шт.	%	від плану		від минулого року	
						млн. шт.	%	млн. шт.	%
1	2	3	4	5=3-2	6=(5: 2)100	7=4-3	8=(7: 3)100	9=4-2	10=(9: 2)100
Обсяг виробництва по галузі, у т.ч.:	120,3	125,5	128,6	5,2	4,3	3,1	2,5	8,3	6,9
ЗАТ „Philip Morris Ukraine”, Харків	39,7	40,5	42,7	0,8	2,0	2,2	5,4	3,0	7,5
ЗАТ „British American Tobacco Ukraine”, Прилуки	18,2	18,3	17,6	0,1	0,5	-0,7	-3,8	-0,6	-3,3
ЗАТ „Reemtsma-Київ тютюнова фабрика”	26,0	27,7	29,5	1,7	6,5	1,8	6,5	3,5	13,4
Інші підприємства	38,8	39,0	38,8	0,2	0,5	-0,2	-0,5	0,0	0,0

В цілому по тютюновій галузі підприємства перевиконали план виготовлення продукції за аналізуючі роки на 3,1 млн. шт., що складає 2,5%. Досягнення таких результатів відбулось за рахунок збільшення виробництва тютюнової продукції підприємствами ЗАТ „Philip Morris Ukraine”, та ЗАТ „Reemtsma-Київ тютюнова фабрика” на 2,2 і 1,8 млн. шт. відповідно.

Проте за результатами таблиці 3.3 спостерігаємо й невиконання виробничої програми ЗАТ „British American Tobacco Ukraine” та рядом інших підприємств. Тютюнова фабрика Прилук скоротила обсяги виробництва на 3,8 %. Такі негативні зміни пояснюються тим, що частка сигарет без фільтру

у готовій продукції цього підприємства більша ніж сигарет з фільтром, попит на які більший. Для того, щоб покращити виконання виробничої програми ЗАТ „British American Tobacco Ukraine” необхідно переглянути асортиментну політику, яка є однією з основних умов досягнення запланованого обсягу реалізації продукції. Тобто необхідно провести аналіз асортименту і на основі його результатів прийняти відповідні рішення.

Під асортиментом розуміють перелік найменувань тютюнової продукції із зазначенням обсягів виробництва. Розробляючи асортиментну політику, підприємства тютюнової галузі повинні врахувати потреби споживачів і спрямувати свою діяльність на виробництво продукції, що відповідає встановленим нормам споживчих властивостей та якості. При прийнятті управлінських рішень щодо удосконалення існуючих видів продукції впровадження нової чи зняття з виробництва застарілої тютюнової продукції, необхідно особливу увагу приділяти її життєвому циклу. Тобто при формуванні асортименту підприємствам необхідно дотримуватись певних дій (рис. 3.4).

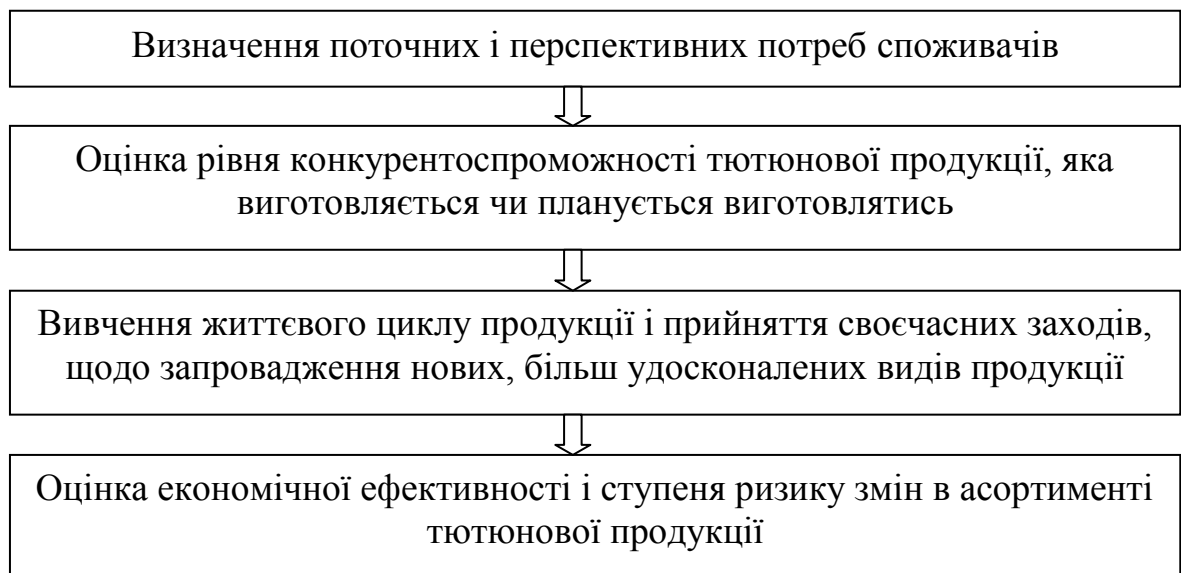


Рис. 3.4. Алгоритм формування асортименту на підприємствах тютюнової промисловості

Методика проведення аналізу виконання плану за асортиментом продукції, яка виготовляється, може здійснюватись одним із трьох способів:

– зарахування у виконання плану найменшого числа (форм. 3.2)

$$K_{ac} = \frac{OP_{зac}}{OP_{п}}, \quad (3.2)$$

де, K_{ac} – коефіцієнт виконання плану асортименту,

$OP_{зac}$ – обсяг продукції, який зараховується у виконання асортименту,

$OP_{п}$ – плановий обсяг продукції;

– приймання до виконання плану найменшого відсотка плану серед усіх виробів;

– визначення коефіцієнта номенклатурності (форм. 3.3)

$$K_{ac} = \frac{Ч_{в}}{Ч_{з}}, \quad (3.3)$$

де, $Ч_{в}$ – число позицій номенклатур з повним виконанням плану;

$Ч_{з}$ – число запланованих позицій.

Останній показник доцільно використовувати підприємствам з невеликою кількістю номенклатури, тобто враховуючи особливості тютюнової галузі – малим підприємствам, у яких асортиментний портфель складає не більше десяти найменувань. Для інших, на нашу думку, найбільш доцільним буде використання першого способу обрахунку. Хоч він вимагає більше затрат часу на виконання, проте об'єктивніше відображає кінцевий результат, оскільки при другому способі враховується тільки найменший відсоток і з усіх способів він завжди показує найменше значення.

Так, для підприємства ЗАТ „Reemtsma-Київ тютюнова фабрика” виконання плану за асортиментом продукції становитиме: $98,71\% = (2469,99/2502,3)100$; $72,30\%$, $75,72\% = (53/70)100$ відповідно обрахованих кожним, із наведених вище, способів з використанням вихідної інформації (Додаток Ф). Невиконання плану асортименту свідчить про недоліки в плануванні. Однак це не завжди є показником поганої роботи підприємства, адже фінансові результати аналізуючого підприємства мають позитивне

значення. За проведеними дослідженнями невиконання плану асортименту обумовлено капіталовитратністю переналагодження устаткування й підготовки виробництва. Проте, на наш погляд, керівникам підприємства „Reemtsma-Київ тютюнова фабрика” все ж таки необхідно переглянути плани та методику їх складання, оскільки виконання плану асортименту за будь-яких умов призводить до збільшення прибутку.

Невиконання запланованих показників може виникати з різних причин, факторів. В економічній літературі їх розділяють на зовнішні і внутрішні (рис. 3.5). Та які б із них не впливали, підприємства тютюнової галузі повинні відстежувати зміни потреб споживачів, їх прогнозування, постійно оновлювати портфель асортименту.

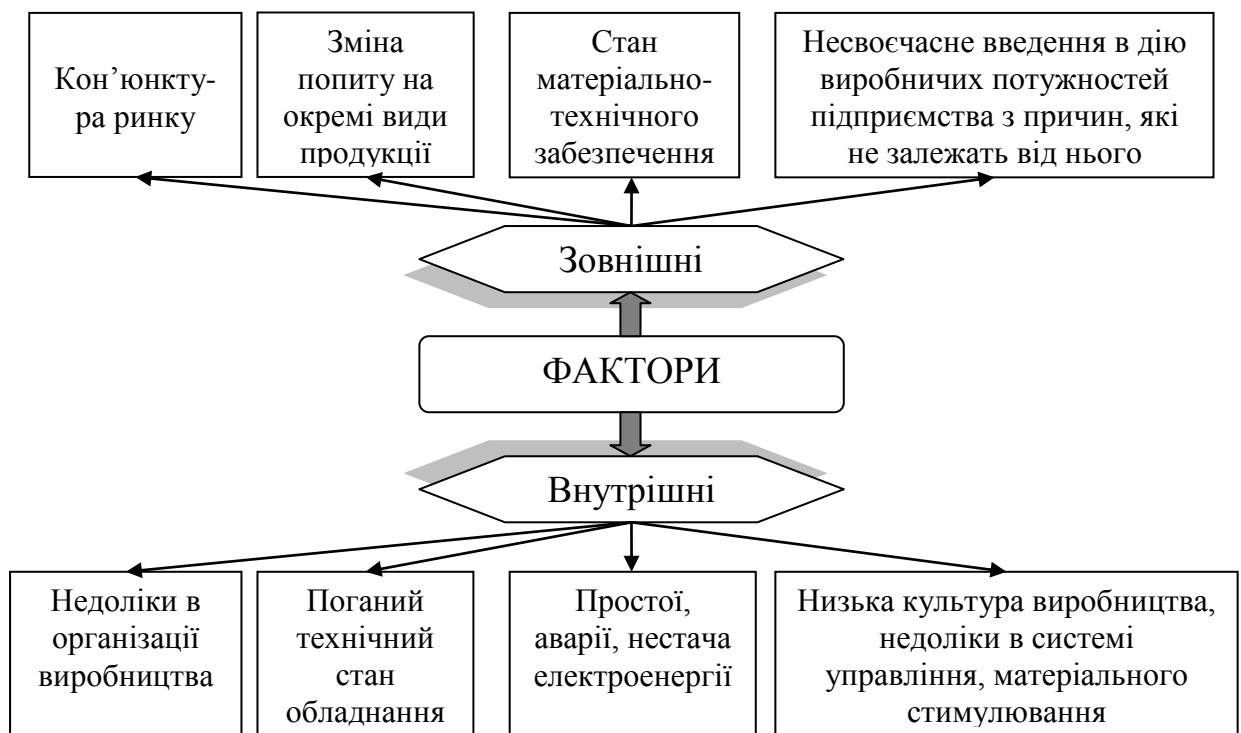


Рис. 3.5. Фактори невиконання плану з асортименту

У процесі аналізу виробництва і реалізації продукції необхідно оцінити ризик продукції з низьким попитом. Він визначається величиною можливого матеріального і морального збитку підприємства, викликаного цією причиною. Кожне підприємство повинне знати величину втрат, якщо якась частина продукції виявиться нереалізованою.

Ризик неконкурентоздатної продукції можна розділити на здоланий і нездоланий. Критерієм віднесення його до однієї з груп є економічна доцільність нововведень, спрямованих на просування товарів на ринок. Якщо додаткові витрати на дизайн, поліпшення якості, упаковку, рекламу, організаційну перебудову виробництва і збуту перевищують суму їх покриття виручкою, то економічно вони недоцільні, а отже ризик є нездоланим і навпаки.

Ризик неконкурентоздатної продукції може бути виявлений на передвиробничій, виробничій і післявиробничій стадіях. Якщо ризик виявлений на передвиробничій стадії, то економічний збиток буде меншим - це тільки витрати на дослідження ринку, розробку виробу і ін. Якщо ж ризик виявлений на виробничій або післявиробничій стадії, то це може сильно похитнути фінансовий стан підприємства: у суму збитку окрім вказаних витрат увійдуть витрати на підготовку, освоєння, виробництво і частково збут продукції.

Залежно від стадії виявлення ризику неконкурентоздатної продукції управлінські рішення можуть бути різними: на передвиробничій стадії можна не приступати до виробництва такого виду продукції, замінивши його іншим; на виробничій стадії ще можна внести істотні зміни до дизайну, конструкції, ціни виробу і за рахунок цього збільшити його попит; на післявиробничій стадії потрібно думати, як уникнути банкрутства, тому що неконкурентоздатна продукція — це прямий збиток для підприємства. Кожен вид тютюнової продукції повинен виготовлятися лише у тому випадку, коли є платоспроможний попит на нього, підкріплений заявками або договорами на його постачання.

Щоб оцінити ризик неконкурентоздатної продукції, потрібно проаналізувати забезпеченість продукції контрактами або заявками на постачання, динаміку залишків готової продукції по кожному виду, їх частку в загальному обсязі реалізації.

Збільшення чи зменшення обсягів певного виду тютюнової продукції впливає на зміни її структури, тобто зміни співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі їхнього виробництва, вираженого у відсотках.

Зміна структури виробництва здійснює великий вплив на економічні показники: обсяг випуску продукції, матеріаломісткість, собівартість тютюнової продукції, прибуток, рентабельність. Якщо збільшується частка дорожчої продукції, то обсяг її випуску у вартісному вираженні зростає, і навпаки. Такі ж зміни відбуваються з обсягом прибутку.

Розрахунок впливу структури виробництва на рівень перелічених показників здійснюють за методом ланцюгових підстановок (Додаток X), який дає змогу абстрагуватися від усіх факторів, крім структури продукції. Відсоток виконання плану по структурі обчислюють за формулою (3.4):

$$ВП_c = \frac{\sum ЗВП_{пс}}{\sum \Phi}, \quad (3.4)$$

де, $ВП_c$ – відсоток виконання плану по структурі;

$ЗВП_{пс}$ – всього зараховано на виконання плану по структурі;

Φ – всього по факту.

Використовуючи аналіз структурних зрушень, можна визначити її вплив на трудомісткість, матеріаломісткість, загальну суму витрат, прибуток, рентабельність, та інші показники, що дає змогу комплексно, всебічно оцінити ефективність асортиментної і структурної політики підприємства.

Наступним етапом для визначення вчасного виготовлення тютюнової продукції за графіком в обсязі та асортименті, передбачених планом проводиться аналіз ритмічності, негативні результати якого впливають на збільшення собівартості, обсягів незавершеного виробництва і надлишків готової продукції на складах, зниження якості продукції, зменшення прибутку, погіршення фінансового стану підприємств, перевитрачання фонду заробітної плати.

Ритмічність виробництва – це насамперед чітка, стійка й збалансована діяльність підприємств тютюнової галузі, яка дає можливість рівномірно випускати продукцію і відповідно виконувати свої зобов'язання перед споживачами. Ритмічною вважається така робота, коли продукція виготовляється рівними частинами за будь-які однакові проміжки робочого часу.

За ритмічного виробництва можлива неритмічність випуску продукції, коли під час складання виробу забракне хоча б однієї деталі або вузла. У принципі можлива й інша ситуація, коли рівномірно випускається продукція, але існують певні збої у виробництві окремих деталей (напівфабрикатів).

Останнім етапом діагностики виробництва продукції є аналіз якості, якому більшої уваги приділено у пункті 3.2 цієї дисертаційної роботи.

Таким чином, при проведенні аналізу виробництва тютюнової продукції потрібно звертати увагу на причини та фактори, які впливають на відхилення результатів щодо виконання плану асортименту, структурних зрушень та ритмічності.

У вартісному виразі виробництва тютюнової продукції приймають участь такі складові частини як: сировина та матеріали, витрати електроенергії, амортизація основних засобів, основна і додаткова заробітна плата виробничого персоналу, нарахування на заробітну плату, тобто витрати на виробництво, що є індикатором діяльності суб'єкта господарювання. Збільшення витрат може бути зумовлене як збільшенням ситуації на ринку, так і недоліками у процесі діяльності. Тому необхідним є проведення аналізу динаміки витрат як у цілому так і за основними елементами (Додаток Ц). За результатами, проведених розрахунків, на Київській тютюновій фабриці за 2006-2008рр. спостерігається збільшення витрат на виробництво в цілому з кожним роком. Це, перш за все, обумовлено збільшенням кількості виготовлення тютюнової продукції за аналізуючи роки. Однак у 2008 році значно зросли інші операційні витрати на 90407 тис. грн. і становлять 13,9% від усіх витрат. В загальному основна частина виробничих витрат припадає

на матеріальні, які у структурі займають понад 82%. Для детальнішої діагностики витрат на виробництво використовують факторний аналіз (Додаток Ш). На тютюновому підприємстві, що розглядається, збільшення загальної суми витрат виникло в результаті значного збільшення обсягу випуску продукції, а також постійних витрат.

Виражені у грошовій формі, витрати на виробництво тютюнової продукції формують її собівартість, яка відображає всі напрями господарської діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку.

Характеризуючи витратомісткість тютюнової продукції використовують універсальний показник, який наочно показує прямий зв'язок собівартості з прибутком – витрати на гривню продукції. Значення цього показника прямо залежить від зміни загальної суми витрат на виробництво, що формує чисельник формули при обчисленні його значення ($B_{\text{заг}}$), і зміни вартості виробленої продукції – її знаменник (ВП):

$$B_{\text{грн.}} = B_{\text{заг}} / \text{ВП}$$

Аналіз впливу факторів на зміну витрат на гривню розраховують методом ланцюгових підстановок за даними додатку Е.3 і за наведеною нижче інформацією про випуск продукції (табл. 3.4):

Таблиця 3.4

Вихідна інформація про випуск тютюнової продукції

Випуск продукції	Формула	Сума, тис. грн.
Базового періоду	$\sum(V\text{ВП}_{i0} * \text{Ц}_{i0})$	1272807,9
Звітного періоду при базовій структурі й базових цінах	$\sum(V\text{ВП}_{i1} * \text{Ц}_{i0}) \pm \Delta\text{ВПстр.}$	1438272,9
Звітного періоду за базовими цінами	$\sum(V\text{ВП}_{i1} * \text{Ц}_{i0})$	1441960
Звітного періоду за поточними цінами	$\sum(V\text{ВП}_{i1} * \text{Ц}_{i1})$	1472623,6

Аналітичні розрахунки розглянутого показника для підприємства РКТФ показують, що відбулося зменшення витрат на гривню товарної продукції на 0, 8 коп. Особливий на це зменшення вплинула зміна відпускної ціни, яка зменшилась на 1 коп. (Додаток Щ).

Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові та фінансові ресурси при виготовленні продукції, виконанні робіт та наданні послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток і рівень рентабельності продукції. Зауважимо, що мова йде про досягнення не мінімального рівня витрат, а оптимального, такого, що забезпечує виробництво конкурентної продукції (робіт, послуг). Отже, витрати виробництва є основним фактором ціноутворення і формування прибутку.

Економічний аналіз витрат є важливим інструментом управління ними, що дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції.

Цільовим спрямуванням аналізу витрат на виробництво продукції є виявлення можливості раціонального використання виробничих ресурсів, інформаційне забезпечення та всебічна оцінка досягнутих результатів щодо оптимізації виробничих витрат, обґрунтування управлінських рішень.

Аналіз виконує одну із основних функцій управління, тому нечіткість та неузгодженість його функціонування приводить до зниження ефективності системи управління собівартістю.

Ефективність оперативного аналізу витрат багато в чому залежить від організації оперативного планування, обліку та регулювання. Належна організація оперативного планування передбачає своєчасну розробку оптимальних планових завдань, що базуються на економічно-обґрунтованих нормативах для окремих структурних підрозділів підприємства і своєчасне їх доведення до виконавців. Дієвість оперативного аналізу зростає за умови виділення центрів витрат та центрів відповідальності.

Для оперативного управління витратами в цеху, на виробничих ділянках проводять групування відхилень від норм і зміни норм за місцями виникнення, причинами й винуватцями. Групування проводяться щоденно, щодакдно, щомісячно за елементами витрат і статтями калькуляції. Такий оперативний щоденний аналіз витрат на місцях їх виникнення дає можливість виявити відхилення від норм витрачання матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, фонду заробітної плати за кожною операцією завдяки оперативному спостереженню за комплексними витратами: загальновиробничими та іншими - у межах затверджених кошторисів, а для умовно-змінних витрат - з урахуванням виконання виробничої програми випуску продукції.

Оперативний аналіз у цехах та інших структурних підрозділах здійснюють на підставі первинної документації оперативного й бухгалтерського обліку, в яких фіксуються відхилення від норм, причини такого відхилення і персональну відповідальність за їх виникнення. Виходячи із вимог, що ставляться до документів та звітності, доцільно сформуванати трирівневу систему.

Звітність для першого рівня управління повинна відображати інформацію за місцями витрат і бути оперативною. У звітність цього рівня входить інформація первинних документів в тих або інших угрупованнях в зіставленні встановленими нормами витрат матеріалів, заробітної плати тощо. Основними споживачами оперативної звітності є керівники середньої ланки. Терміни її складання коливаються від тижня до місяця. Склад звітності першого рівня може бути сформований з облікових реєстрів обліку витрат із виділенням інформації по конкретних виробничих ділянках, з періодичністю в десять днів. Підсумки, підраховані в реєстрах на будь-яку дату, дають звітні показники без додаткових зусиль і можуть використовуватися лінійними керівниками.

Звіти для другого рівня управління містять інформацію за центрами відповідальності (цехами, переділами, ділянками виробництва). Вони

необхідні для керівників цехів та інших керівників такого рівня і є середньостроковими. Періодичність цього блоку звітності - місяць. Основою для складання звітів другого рівня можуть служити ті облікові регістри, які складаються в цехах на підставі первинних документів з різними варіантами угруповання даних.

Звіти третього рівня містять зведену інформацію про підприємство в цілому в розрізі видів продукції, центрів відповідальності і інших показників, необхідних для конкретних служб підприємства. Звітні форми, що входять в цей рівень, мають бути інтегровані з фінансовою звітністю. Звіти третього рівня готуються бухгалтерією організації для управлінського персоналу верхнього і другого рівня управління. Періодичність надання цих звітів може коливатися від місяця (кварталу) до року.

За допомогою оперативного аналізу своєчасно оцінюється вплив фактора зміни на собівартість і здійснюються необхідні заходи щодо зниження його негативного впливу та попередження причин виникнення в майбутньому. Якщо виникає необхідність у зміні матеріалів, оперативний аналіз дозволяє знайти оптимальний її варіант з точки зору впливу на якість і собівартість продукції. У процесі використання нового матеріалу фактичне його витрачання на виріб може відрізнитися від встановленої норми, що проявляється у відхиленнях від норм.

Для підприємств тютюнової промисловості доцільно проводити оперативний аналіз роботи обладнання, результати якого за будь-який проміжок часу забезпечать керівників інформацією про виробництво тютюнової продукції у розрізі конкретних машин і в цілому по їх групах. Здійснення такого аналізу реалізує можливості визначити і проконтролювати усі види простоїв, час роботи обладнання, валову кількість виготовленої продукції. Також за його результатами можна розрахувати відсоток втрат браку і жилки, коефіцієнт корисної дії, коефіцієнт використання та коефіцієнт завантаженості обладнання, що сприятиме з'ясуванню резервів покращення виробництва і зменшення собівартості продукції. Результати

проведення аналізу роботи обладнання доцільно оформляти єдиною таблицею (Додаток К.3).

Таким чином, ефективний оперативний аналіз собівартості можливий лише в комплексі з іншими основними елементами оперативного управління, що включає операції з прийняття оптимального управлінського рішення за результатами аналізу та забезпечення його виконання. Найбільш сприятливі умови для цього створюють автоматизовані системи управління, застосування сучасних комп'ютерних технологій.

3.2. Вплив якості сировини на ефективність виробництва тютюнової продукції

В міру розвитку економічних реформ в Україні все більша увага приділяється якості продукції. Однією з важливіших проблем для українських підприємств тютюнової галузі є створення інформаційної системи формування якості, що забезпечить виробництво конкурентоздатної продукції, оскільки при проведенні переговорів із закордонними замовниками, обов'язковою умовою є наявність у виробника сертифіката на цю систему, виданого сертифікаційним органом. Водночас система якості повинна враховувати особливості підприємства, забезпечувати мінімізацію витрат на розробку продукції та її впровадження. Споживач хоче бути впевненим, в якості продукції, тому системне обліково-аналітичне забезпечення якості тютюнової продукції є проблемою, яка має певне наукове і практичне значення.

Хоч питання якості тютюнової продукції досліджувалось окремими вченими як Г.Д. Крилова, С.В. Міщенко, С.В. Пономарьов, Л.А. Суворова, А.В. Фейгенбаум [63, 107, 122, 130], але таких, які б висвітлили системне обліково-аналітичне забезпечення якості наразі немає. Більшість із них цікавлять такі аспекти вирішення проблем, як управління та аналіз якості продукції. Однак, відомості про якісні характеристики виготовленої

продукції, необхідні для управління, формуються не лише за показниками аналізу, а й за даними фінансового та управлінського обліку.

Якість є важливим інструментом у боротьбі за ринки збуту. Саме якість забезпечує конкурентоздатність товару. Вона складається з технічного рівня продукції і корисності товару для споживача через функціональні, соціальні, естетичні, ергономічні, екологічні властивості. При цьому конкурентоздатність визначається сукупністю якісних і вартісних особливостей товару, що можуть задовольняти потреби споживача, а також витратами на придбання і споживання відповідного товару. Таким чином, показник якості продукції повинен розглядатись як система, що залежить від двох груп чинників: умов ринкової кон'юнктури і внутрішніх ресурсів, які має підприємство. В свою чергу, облік і аналіз цієї системи повинні бути спрямовані на виявлення прибутку, отриманого від поліпшення якості реалізованої продукції, і скорочення витрат на відповідні роботи.

Поняття якості продукції формувалося під впливом історико-виробничих обставин. Це обумовлено тим, що кожне суспільне виробництво мало свої об'єктивні вимоги до якості. З початку великого промислового виробництва перевірка якості припускала визначення точності і міцності (точність розмірів, міцність тканини і т.п.).

Підвищення складності виробів призвело до збільшення числа оцінюваних властивостей. Центр ваги змістився до комплексної перевірки функціональних особливостей тютюнової продукції. В умовах масового виробництва якість стала розглядатися не з позицій окремого екземпляра, а з позицій стандарту якості усіх вироблених у масовому виробництві продукції.

У зв'язку з необхідністю контролю якості на тютюнових підприємствах були розроблені методи збору, обробки й аналізу інформації про якість. В умовах ринкової економіки вони прагнуть організувати спостереження за якістю в процесі виробництва і споживання. Акцент зроблений на попередження дефектів.

Для об'єктивної оцінки якості тютюнової продукції необхідно у повному обсязі визначати не тільки фізико-хімічний склад самого тютюну, а й продуктів його згорання. Тому на якість продукції підприємств тютюнової галузі лінійно впливають показники безпеки та стабільності тютюнових виробів. Особливу увагу приділяють показникам безпеки, до яких належать нікотин і конденсат (смоли). Їх максимально допустимі норми на національному рівні прописані Законом України „Про державне [регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів](#)”[44] та Державним стандартом № 3935-2000 „Сигарети. Загальні технічні умови” від 2004 року [27]. Стаття 9 Закону передбачає вміст смол та нікотину в димі сигарет, які реалізуються в Україні, в розмірі: смол – 15 мг, нікотину – 1,3 мг у димі однієї сигарети з фільтром; смол – 22 мг, нікотину – 1,5 мг у димі однієї сигарети без фільтра. Вимоги щодо вмісту токсичних компонентів смол та нікотину у тютюновій продукції (в мг/сигарету) в країнах ЄС та США відповідно становлять: у Бельгії – 12, і 1,2; Фінляндії – 10 і 0,7; Франції – 12 і 1,2; США – 14 і 1,0 тощо. Керуючись цими нормативно-правовими актами та враховуючи законодавчі особливості країн-інвесторів, великі тютюнові підприємства формують внутрішні стандарти якості, щодо яких здійснюється перевірка та оцінка тютюнової продукції на відповідність норм.

Жорсткий контроль за рівнем нікотину і конденсату, крім самих підприємств, проводить агенція сертифікації та систем управління якістю Укрматрцентрстандарт.

Вимоги до якості на міжнародному рівні визначені стандартами ISO серії 9000. Ці стандарти безпосередньо увійшли у виробничі процеси, сферу управління й установили чіткі вимоги до систем забезпечення якості. Вони поклали початок сертифікації систем якості. Установили єдиний, визнаний у світі підхід до договірних умов по оцінці систем якості й одночасно регламентували відносини між виробниками і споживачами продукції.

Підприємства тютюнової галузі ведуть політику в галузі якості відповідно до вимог ISO 9001:2000, де зобов'язуються виготовляти продукцію у відповідності з вимогами і потребами замовників і покупців.

Для оцінки та аналізу якості тютюновим підприємствам доцільно використовувати програмне забезпечення SAP із функцією „Оцінка якості продукту”, яка дає можливість визначити загальний рівень якості продукції, виготовленої на підприємстві. У ній відображається концепт тютюнової продукції в розрізі кожної марки, з урахуванням показників:

- безпеки: нікотину, конденсату;
- фізичних параметрів: ваги, діаметру, твердості;
- зовнішнього вигляду: надписи, розміщення акцизу, розірвання чи зім'ятість пачки, фольги, плівки; чистота цигаркового паперу; рівномірність перфорації, заповнення тютюновою сумішшю та інші.

Після введення результатів перевірки зразків тієї чи іншої партії система автоматично співставляє їх із централізовано розробленим каталогом помилок і формує звіт про якість тютюнової продукції (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Оцінка якості тютюнової продукції

№ п/п	Показники	Значення порушення, (балів)	Фактичне значення показника за марками		
			Столичні	Славутич	Пріма Люкс
1	Собівартість продукції (тис. грн.)		168754,8	422343,17	43998,91
2	Абсолютний розмір браку (тис. грн.)		33,75	42,23	461,99
3	Відносний розмір браку (%)		0,02	0,01	1,05
4	Контроль пачки: відклена сигаретна фольга	0,14	–	–	0,14
5	перекос кришки	0,35	0,35	–	–
6	наявність складок	2,23	–	–	–
7	Осіпання тютюну	0,25	0,15	–	0,25
8	Контроль сигарет: інородне тіло	0,01	–	–	–

Продовження таблиці 3.5

9	Розклеювання сигаретного шва	0,01	–	0,01	0,01
10	Логотип не прочитується	0,14	–	–	–
11	Плями на сигаретному папері	0,63	–	–	0,63

У розглянутих марках сигарет різний рівень бракованої продукції. Найбільше значення припадає на сигарети марки „Пріма люкс” – 461,99 тис. грн. з виготовленої партії. В результаті перевірки якості визначено, які саме показники повпливали на ситуацію, що склалася. Зокрема, виявлено у зразках сигарет „Пріма люкс” відклеєння сигаретної фольги, розклеєння сигаретного шва, плями на сигаретному папері. У такому випадку партія блокується та піддається повторній перевірці. Якщо факт невідповідності підтвердиться – продукція передається на переробку чи знищується.

За результатами наших досліджень на підприємствах тютюнової галузі система якості здійснюється за рахунок контролю й оцінки стабільності технічного процесу та відповідності виготовленої продукції. Усі дії підприємств направлені в основному на зменшення браку готової продукції, рівень якого коливається в межах 0,02% - 4% за рік.

На сьогодні виробництво бездефектної тютюнової продукції уже не є конкурентною перевагою, а стає обов’язковою складовою діяльності підприємств. Відомо, що якість повинна бути закладена у виріб на стадії науково-дослідних робіт і забезпечуватися у процесі виробництва. Тому тепер контроль за відсутністю бракованої продукції є недостатнім, а забезпечення високої цінності є врахування та задоволення потреб споживачів ще на стадії розробки чи удосконалення тютюнової продукції.

Системний, структурований підхід щодо визначення потреб споживачів здійснюється за допомогою методології QFD (Quality Function Deployment) розсортування функції якості [68, 72]. Його застосування на підприємствах тютюнової галузі допоможе менеджерам зрозуміти і

інтегрувати ці потреби у конкретні плани виробництва продукції з метою їх задоволення.

Корисність використання методу QFD полягає у визначенні найбільш важливих проблем і пов'язаних з ними пріоритетів, особливо при встановленні, що повинно бути вирішено і удосконалено. Він дозволяє, використовуючи матриці, компактно розмістити значний обсяг інформації, необхідний для проведення ефективного і чіткого аналізу, забезпечує перетворення бажань споживачів у технічні параметри продукції через стадії проектування, розробки, виробництва за відповідним алгоритмом (рис. 3.5).

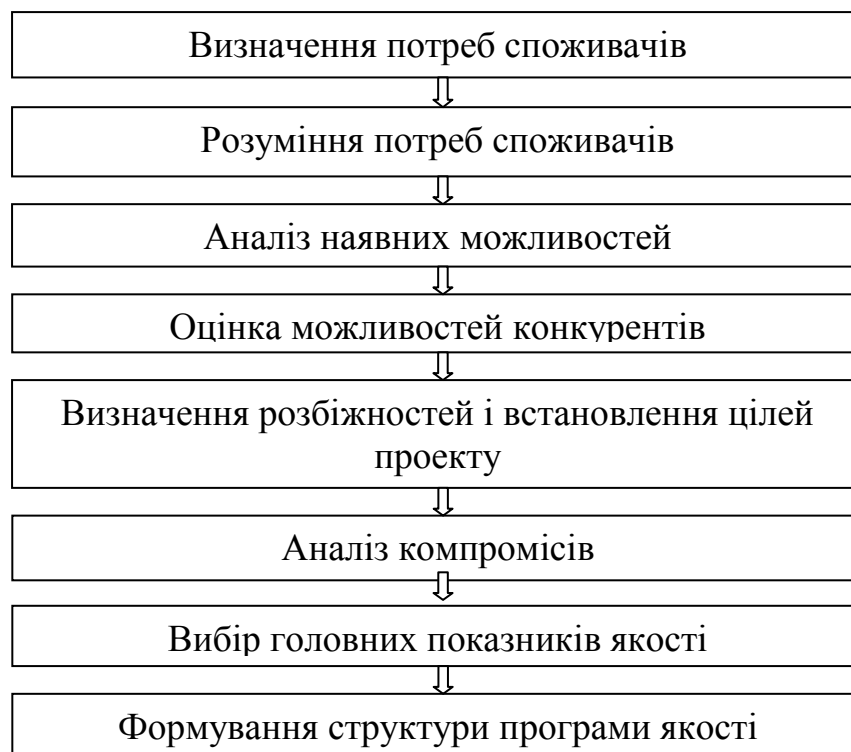


Рис.3.5. Алгоритм впровадження методології QFD

Проведемо аналіз покращення якості тютюнової продукції з допомогою QFD – методології.

На першому етапі за допомогою анкетування з'ясовуються вимоги споживачів щодо покращення якості сигарет марки „Пріма Люкс” Київської тютюнової фабрики. Побажання респондентів пропонуємо об'єднати у дві групи: покращення якості самих сигарет та їх пачки (упаковки). В свою чергу, до першої групи увійдуть: рівномірність наповнення сигарети, стабільність її ваги, ущільнення кінчика, виключення осипки, міцність

клеєвого шва. Другу групу складуть наступні вимоги: фіксація кришечки пачки, стабільність геометричних форм, герметичність пачки.

Проте, як з'ясувалось, не усі потреби мають однакове вагове значення для споживачів. Їх важливість респонденти відмітили ваговими коефіцієнтами від 1 до 5 балів, де: 5 – дуже важливо; 4 – важливо; 3 – менш важливо, але добре, щоб було в наявності; 2 – не дуже важливо; 1 – не важливо. Також, за допомогою п'ятибальної шкали, проведено аналіз і порівняння відповідності сигарет марки „Пріма Люкс”, що виготовляються різними підприємствами, вимогам споживачів. Результати досліджень зображено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Рейтинг вимог споживачів, щодо покращення якості сигарет марки „Пріма Люкс”

Вимоги	Важливість для покупців	Оцінка продукції фабрик			Цільове значення	Фактор покращення	Абсолютна вага	Відносна вага
		Київської	Харківської	Прилуцької				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Рівномірність наповнення сигарети	4	4	4	5	5	1,25	5	12,1
Міцність клеєвого шва	4	3	4	3	4	1,33	5,32	12,8
Стабільність ваги	4	4	4	4	4	1	4	9,7
Ущільнення кінчика цигарки	3	4	4	3	4	1	3	7,3
Виключення осипки	5	5	4	5	5	1	5	12,1
Фіксація кришечки пачки	4	5	5	4	5	1	4	9,7
Герметичність пачки / зберігання вологості сигарет	5	5	5	5	5	1	5	12,1
Всього							41,32	100

Наступним кроком проведення аналізу є визначення цілей планування покращення продукції, які відповідно до QFD – методології визначаються

кількісним, абсолютним та відносним ваговим коефіцієнтами (табл. 3.5). Так, для обчислення фактору покращення використовують формулу 3.5:

$$\text{Фактор покращення} = \frac{\text{Цільове значення}}{\text{Оцінка продукції}} \quad (3.5)$$

В межах визначення цілей проекту розраховується важливість (вага) кожної вимоги споживача чи характеристики продукції. Про цьому для обчислення абсолютної ваги використовують формулу 3.6 [14, 79]:

$$\text{Абсолютна вага} = \text{важливість для покупця} \times \text{фактор покращення} \quad (3.6)$$

Завершується етап визначення оцінки важливості вимог обрахунком відносної ваги.

Щоб забезпечити реалізацію запланованих цільових значень, з допомогою команди QFD (яка може бути сформована із спеціалістів технічного, виробничого, маркетингового відділів тощо) визначено характеристики тютюнової продукції, зміни щодо яких можуть призвести до задоволення вимог споживачів. Співставність вимог із характеристиками продукції запропоновано у рис. 3.6.

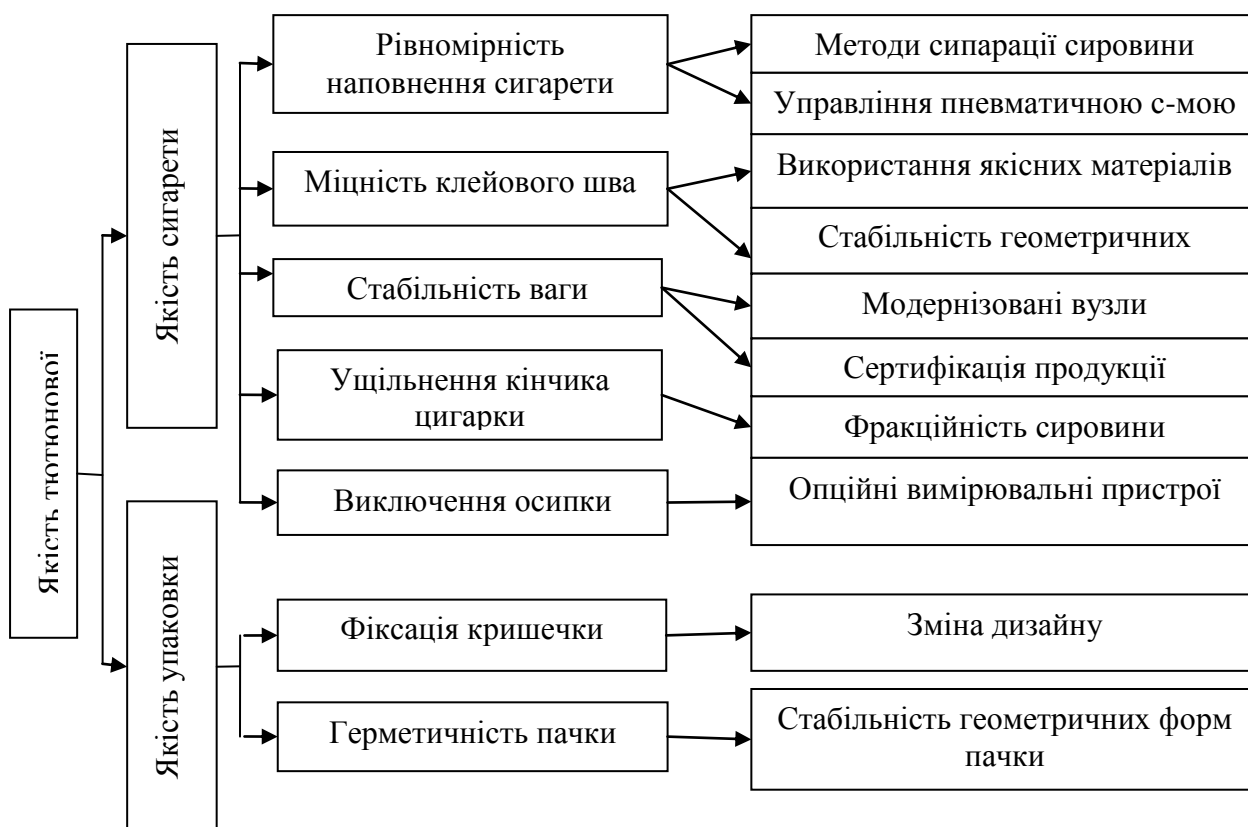


Рис.3.6. Діаграма задоволення вимог споживачів

Так рівномірність наповнення сигарети залежить від методів специфікації сирони і управління пневмативною системою, а міцність клейового шва – від використання якісних матеріалів і стабільності геометричних параметрів сигарети тощо.

Звичайно, сила впливу технологічних характеристик тютюнової продукції на вимоги – різна. Досліджують її за допомогою матриці зв'язку, яка є центральною частиною загальної матриці покращення якості сигарет так званого „Будиночка якості”.

При заповненні елементів матриці зв'язку, для характеристики сили впливу використовують наступні символи:

⊕ – сильний зв'язок (ваговий коефіцієнт 9);

○ – середній зв'язок (ваговий коефіцієнт 3);

△ - слабкий зв'язок (ваговий коефіцієнт 1).

Відсутність символу на перетині рядків і стовпців матриці свідчить про відсутність зв'язку між відповідними вимогами і технічними

характеристиками тютюнової продукції. Цифрове значення зв'язку підраховують за формулою 3.7:

$$\text{Значення зв'язку} = \text{Ваговий коефіцієнт зв'язку} \times \text{Відносна вага вимог споживачів} \quad (3.7)$$

При обчисленні цього показника відносну вагу вимог споживачів взято із стовпчика 9 таблиці 3. Результати підрахунків наведено у матриці взаємозв'язку (табл.3.7).

Таблиця 3.7

Матриця взаємозв'язку

Вимоги	Сертифікація продукції	Фракційність сировини	Стабільність геометричних форм сигарети / папки	Модернізовані вузли	Опційні вимірювальні пристрої	Використання більш якісних матеріалів	Зміна дизайну	Підвищення чутливості пристроїв, які	Методи сипарації сировини	Управління пневматичною
Рівномірність наповнення сигарети	Δ 12,1	О 36,3			О 36,3				Θ 108	Θ 108
Міцність клейового шва				О 38,4		Θ 115				
Стабільність ваги	Θ 87,3	О 29,1	О 29,1		О 29,1		Δ 9,7	Θ 87,3		О 29,1
Ущільнення кінчика цигарки		Θ 65,7	О 21,9	Θ 65,7	О 29,1		Θ 65,7		Δ 7,3	
Виключення осипки	Δ 12,1	Θ 108	О 36,3	О 36,3	Θ 108			Θ 108		Δ 12,1
Фіксація	О		О	О		Θ	Θ			

кришечки пачки	29,1		29,1	29,1		87,3	87,3			
Герметичність пачки	О		Θ	Θ	Θ	О	О	Δ		Δ
	36,3		108	108	108	36,3	36,3	12,1		12,1
Сума оцінки	231	240	443	441	314	320	296	254	116	162
Пріоритетність %	8,0	8,3	15,3	15,2	10,9	11,1	10,2	8,8	4,0	5,8

Завершується даний етап аналізу обчисленням пріоритетів вибору. Сила взаємозв'язку між технічними параметрами відображається в елементах трикутної матриці зв'язку. Результати вибору цілей планування наведені у рядку „Значення, що вимагаються”.

Завершенням побудови матриці планування продукції є процедура оцінки конкурентоспроможності продукції тютюнових підприємств. Результати, отримані в матриці „Будиночок якості” дозволяють оцінити можливості Київської тютюнової фабрики і її конкурентів щодо задоволення потреб споживачів. Проведення дослідження дозволило визначити труднощі, що виникають при плануванні, провести аналіз „вузьких місць” у процесі планування, таких як недостатність інформації про задоволення споживачів конкретними властивостями продукції, відсутність інформації про важливість певних показників якості для споживача (Додаток Ю).

Застосування методології QFD дозволить уникнути, чи у крайньому разі, звести до мінімуму коректування якості тютюнової продукції після її появи на ринку і, відповідно, забезпечити високу цінність і одночасно відносно низьку собівартість продукції за рахунок зведення до мінімуму витрат на виправлення невідповідностей.

Витрати, пов'язані з якістю, — це сукупність витрат, які викликані вимогою досягнення або підтримки визначеного рівня якості на підприємстві, тобто зумовлені заходами щодо запобігання помилок, планованим контролем якості, виправленням помилок усередині і поза фірмою, а також виконанням зовнішніх менеджерських функцій у даній галузі.

В 60-ті роки ХХ століття американськими вченими Дж. Джураном та А.Фейгенбаумом було проведено дослідження витрат на якість [130, 59-62].

Сьогодні вітчизняні вчені також відчули потребу у дослідженні та вивченні витрат на якість. Аналіз витрат на якість сприяє прийняттю стратегічних, тактичних та оперативних управлінських рішень з урахуванням вимог зацікавлених осіб, що забезпечує ефективність виробництва, рентабельність продукції та конкурентоспроможність підприємства в цілому.

Якістю витрат тютюнової продукції повинні займатися не лише спеціальні підрозділи (відділи управління якістю, лабораторії, групи стандартизації, сертифікації і ліцензування), а й усі існуючі служби підприємств.

Забезпечення якості вимагає значних витрат, які повинні знайти своє особливе відображення в обліку тютюнових виробництв за відповідними елементами:

- попереджувальні – це експлуатаційні витрати, витрати на навчання персоналу, витрати на проектування виробів поліпшеної якості;
- інформаційні – витрати на інспекційні перевірки, витрати на лабораторний і операційний контроль за якістю виробленої продукції;
- внутрішні – витрати, спрямовані на усунення дефектів, пов'язаних із внутрішніми проблемами (витрати, пов'язані з браком і ремонтом обладнання), з метою коригування процесу виготовлення продукції;
- зовнішні – втрати внаслідок відмови від продукції (вартість відходів виробництва, витрати на виправлення браку, знижки на товари з гарантією), задоволення рекламаций покупців.

В обліку витрати, пов'язані з якістю продукції доцільно формувати протягом місяця у відповідних відомостях за напрямками:

- собівартість остаточного браку;
- витрати на виправлення браку;
- забезпечення досягнутого рівня якості продукції;
- витрати на підвищення рівня якості продукції.

Дану інформацію можна уточнити шляхом виділення витрат на якість продукції у розрізі окремих видів продукції, чи у розрізі структурних підрозділів.

Узагальнення інформації та облік забракованої продукції у виробництві здійснюється на рахунку 24 „Брак у виробництві”. За дебетом цього рахунку відображають вартість невиправленого, остаточного браку, витрати на виправлення бракованої продукції. За кредитом – суми, що включаються до витрат на виробництво як втрати від браку; суми зменшення втрат від браку продукції на: – вартість відходів від бракованої продукції чи реалізації її за зниженими цінами; – вартість утримань з працівників, винних в отриманні бракованої продукції; – суми відшкодувань, одержані від постачальників недоброякісної сировини та матеріалів, що призвели до виникнення бракованої продукції. П(С)БО 16 „Витрати” передбачає втрати в результаті одержаного браку відносити до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у складі інших прямих витрат. Проте на тютюнових підприємствах, якщо немає можливості віднести такі витрати до конкретного об’єкту витрат, їх доцільно включати до складу загальновиробничих витрат (дебет рахунка 91 „Загальновиробничі витрати”) за статтею „Втрати внаслідок технічно неминучого браку”.

Враховуючи особливості діяльності тютюнової промисловості, витрати пов’язані із забезпеченням відповідної якості продукції та витрати на підвищення якості доцільно виділити в межах рахунка 91 „Загальновиробничі витрати” як комплексну статтю калькуляції продукції „Витрати на управління якістю продукції”.

Таким чином, якість продукції є важливим чинником конкурентоздатності і підвищення її рівня разом з удосконаленням конструкції виробу та технологією його виробництва доцільно проводити з використанням QFD – методології, яка надасть можливість визначити найважливіші потреби споживачів і відтворити їх в технічних характеристиках тютюнової продукції; знизити витрати на доопрацювання,

переробку, зняти з виробництва невдалу продукцію; розширити ринок продажу. Для визначення загального рівня якості продукції, її оцінки та аналізу тютюновим підприємствам доцільно використовувати програмне забезпечення „Оцінка якості продукції”. Оскільки інформаційна система якості продукції покликана забезпечити підвищення якості тютюнових виробів, то витрати на управління нею повинні відображатися в обліку і методом розподілу включатись у собівартість продукції. Проте, на цьому дослідження системного обліково-аналітичного забезпечення якості тютюнової продукції не завершується і потребує подальших удосконалень.

3.3. Побудова моделі аналізу діяльності підприємства тютюнової промисловості

Ефективне функціонування підприємств тютюнової промисловості в умовах економічної кризи – з одного боку, розширення асортименту та споживчих потреб – з іншого, вимагає все більшої уваги до процесів планування, регулювання, управління та прогнозування виробничих та технологічних процесів. У зв'язку із цим актуальною є розробка та застосування економіко-математичних методів та моделей для розв'язання виробничо-господарських задач, визначення та вибору варіантів економічного розвитку на перспективу. Оскільки, виходячи із класичного припущення, що процес виробництва характеризується трьома простими моментами процесу праці: засобами праці, предметами праці та живою працею, вектори оптимізації розв'язків побудованих моделей спрямовуються власне на три групи факторів, які впливають на кінцевий результат – обсяг продукції, що випускається і отримання максимального прибутку за умов мінімізації витрат. Ці вектори оптимізації ефективності функціонування підприємств розглядуваної галузі спрямовуються на наступні групи факторів:

– фактори праці – це забезпеченість виробничого об'єднання робочою силою, процеси організації праці, використання робочого часу, продуктивність праці та інші;

– фактори засобів праці – це забезпеченість виробничого об'єднання основними фондами, в тому числі, їх активною частиною, виконання планів технічного переоснащення підприємств, капітального ремонту та модернізації обладнання, введення в дію нових основних фондів, використання робочого часу та інтенсивності роботи обладнання і т.п.;

– фактори предметів праці – це забезпеченість виробничого об'єднання сировинними та паливно-енергетичними ресурсами, процеси та явища, пов'язані з їх ефективним використанням, ресурсозабезпеченням тощо.

Аналізуючи діяльність підприємства, ми виходимо з того, що всі ці фактори діють у взаємному зв'язку. Виробниче об'єднання має реальну можливість збільшити прибуток лише в тому розмірі, який забезпечують резерви за всіма групами факторів.

Науковий підхід до організації діяльності підприємств тютюнової промисловості вимагає застосування кількісних методів економічного аналізу. Найбільш досконалим є вирішення цієї проблеми на основі постановки та розв'язання економіко-математичної моделі аналізу та прогнозування діяльності підприємства.

Оскільки технологія виробничої діяльності тютюнових промислових об'єднань пов'язана із здійсненням багаторазових однотипних задач та операцій, які пов'язані із виготовленням готової продукції, то це дозволяє в якості однієї із моделей, за допомогою яких можна комплексно проводити дослідження ефективності та якості функціонування об'єднання вибрати модель у формі системи масового обслуговування (СМО). В той же час, ефективність факторів праці та предметів праці визначається певним лагом: їх вплив на отримання прибутку віддалено в часі, тому потребує перспективного планування. У зв'язку з цим побудова моделі має

ґрунтуватися на методах прогнозування. Таким чином, інформаційна складова моделі матиме вигляд (рис.3.7):



3.3.1. Економіко-математична модель здійснення технологічного процесу на підприємствах тютюнової промисловості.

Розглянемо вихідні положення, які будуть застосовані при побудові економіко-математичної моделі технологічного процесу.

Кожна СМО (рис. 3.8) включає в свою структуру деяке число обслуговуючих пристроїв, які називаються каналами обслуговування (до них ми відносимо технологічну лінію), які обслуговують потік заявок (вимог), що поступають на його вхід в певні моменти часу. Обслуговування заявок в загальному випадку відбувається за випадковий час, ми вважатимемо, що випадковість у нашому випадку спричинюється типом виробничого завдання та іншими факторами: часом простою, перезавантаження сигаретної машини, кваліфікації обслуговуючого персоналу, поломками та часом поточного ремонту. Після обслуговування серії виробництва канал звільняється і готовий до прийомки наступного технологічного завдання. Характер потоку заявок і час їх обслуговування призводить до нерівномірності завантаження СМО.

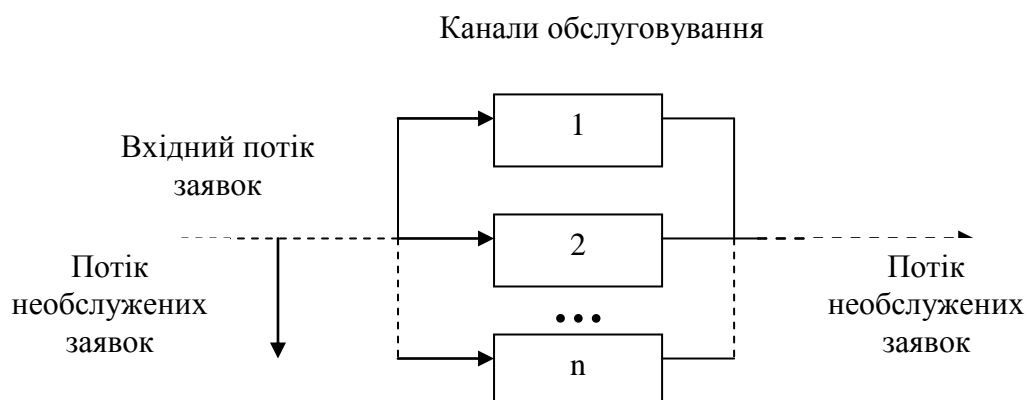


Рис. 3.8. Структура СМО

Кожна технологічна лінія, як СМО, в залежності від своїх параметрів (потоків заявок, числа каналів обслуговування та їх продуктивності) і правил організації її роботи володіє певною ефективністю функціонування (пропускною здатністю), що дозволяє їй у більшій чи меншій мірі успішно виконувати свої функції. Випадковий характер процесу обслуговування потоків заявок породжує в СМО випадковий процес, для вивчення якого необхідна побудова та аналіз відповідної математичної моделі. Вважатимемо, що функціонування технологічного процесу у тютюновому об'єднанні відбувається без післядії чи без пам'яті, тобто є марковським процесом¹, тобто робота технологічної лінії, як СМО, описується з допомогою зчисленних систем звичайних лінійних диференціальних рівнянь першого порядку. У підсумку показники ефективності роботи технологічної лінії СМО виражається через параметри СМО, потоків заявок і дисципліни роботи СМО. У випадку, коли наше припущення щодо характеру технологічного процесу у розглядуваних підприємствах як пуасонівського є хибним, тоді, як вважають дослідники, наближення розв'язків задачі оптимізації в більшості випадків мало відхиляються від точних, тому для прийняття рішень цілком виявляється достатнім знайдених наближених розв'язків.

У літературі розрізняють наступні класифікаційні угруповання СМО (рис.3.9) [118, ст.. 208].

¹ Щоб випадковий процес був марковським, необхідно та достатньо, щоб всі потоки подій (потоки заявок, потоки обслуговування заявок та ін.), під дією яких відбуваються переходи системи із стану в стан, є пуасоновськими, тобто володіли властивостями післядії (для будь-яких двох проміжків часу, що не перетинаються, число подій, які відбуваються за один із них, не залежать від кількості подій, що наступають за інший) та ординарності (ймовірність настання за елементарний, чи малий, проміжок часу більше однієї події у порівнянні з ймовірністю настання за цей проміжок однієї події настільки мала, що нею можна знехтувати).



Рис. 3.9. Класифікація систем масового обслуговування

Ефективність функціонування СМО характеризують три основні групи показників:

1) ефективність застосування СМО – абсолютна чи відносна пропускні здатності, середня тривалість періоду зайнятості СМО, коефіцієнт застосування СМО;

2) якість обслужених заявок – середній час очікування заявки в черзі чи перебування заявки в СМО, ймовірність відмови заявці в обслуговуванні без очікування, ймовірність того, що заявка буде прийнята негайно до виконання;

3) ефективність функціонування пари „СМО – споживач”, причому під споживачем розуміється середній прибуток, який приносить СМО за одиницю часу експлуатації.

Проаналізувавши дані статистики виробництва РКТФ (Додаток Я.1), побудуємо модель технологічного процесу виробництва як СМО, що за

числом каналів обслуговування може бути віднесена до багатоканальної за розподілом машин за технологічними лініями (рис.3.10).

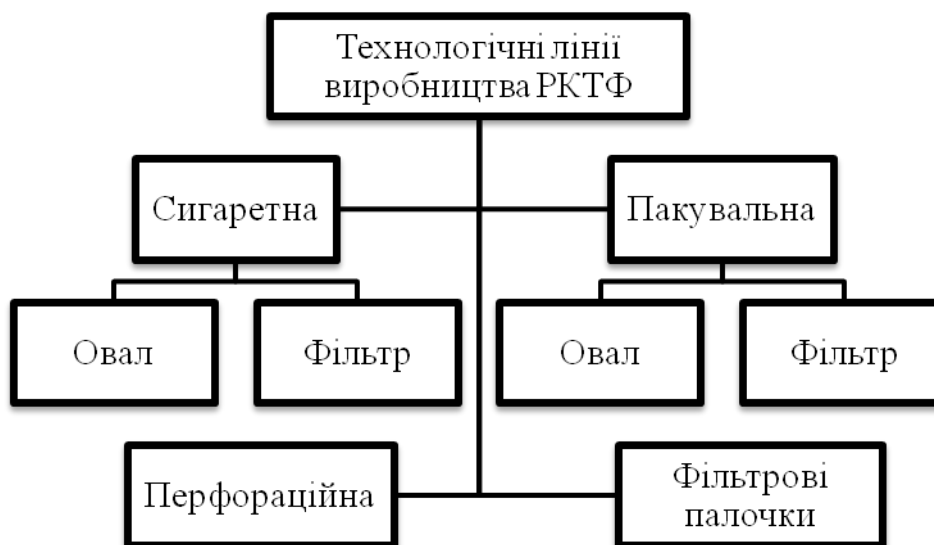


Рис. 3.10. Технологічні лінії виробництва РКТФ

Як показує діаграма кількісної характеристики технічного парку кожної з ліній (рис.3.11), найбільша кількість пакувальних машин відповідає сигаретам (фільтр), причому, якщо кількість машин для пакування овалу рівна кількості машин для його вироблення, то кількість пакувальних машин для фільтра більша від кількості відповідних сигаретних машин.

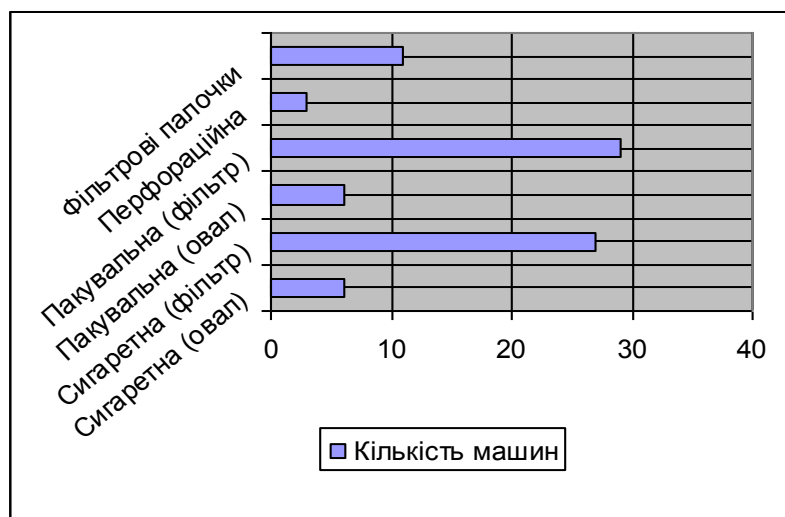


Рис. 3.11. Розподіл машин за технологічними лініями виробництва РКТФ

Стан технологічного процесу на одній машині, як СМО характеризується простим чи зайнятістю його каналу – обладнанням, тобто двома станами: s_0 – канал знаходиться в неробочому стані, s_1 – канал зайнятий у виробництві. Перехід системи із стану s_0 в стан s_1 здійснюється під дією вхідного потоку заявок – виробництва продукції певного класу та сорту (випадковість породжується попереднім станом системи). Канал обслуговування може обслуговувати різні типи заявок, при цьому застосовується відповідна програма для налаштування роботи машини, що може займати не більше 30 хвилин, які включаються у час роботи машини. А перехід із стану s_1 в стан s_0 здійснюється під впливом двох чинників – виробнича програма завершена (повністю детермінований чинник) та канал обслуговування вийшов із ладу (чинник, який має випадковий характер). Щільності ймовірності переходу від стану s_0 в стан s_1 і в оберненому порядку відповідно λ та μ . Для багатоканальної системи масового обслуговування (кількість машин $n > 1$) доповнимо стани системи виробництва наступними позначеннями, виходячи з того, що система може перебувати в наступних $(n+1)$ станах:

- 1) s_0 - всі канали вільні, тобто обладнання простоє;
- 2) s_1 - працює тільки одна машина, всі інші – в неробочому стані;
- 3) s_i - зайняті у роботі i каналів, інші $(n-i)$ каналів вільні;
- 4) s_n - працює все обладнання.

Граф стану такої СМО зображено на рисунку 6:

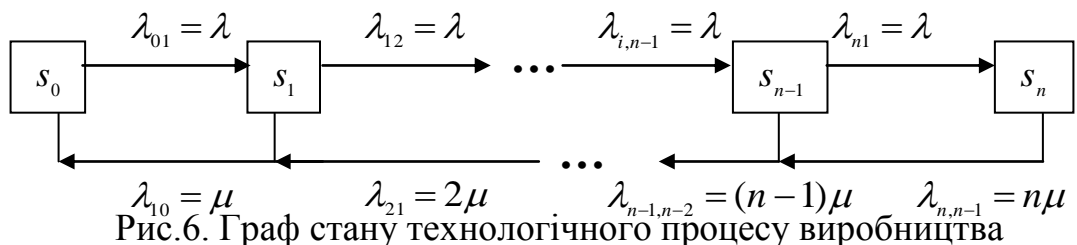


Рис.6. Граф стану технологічного процесу виробництва

При цьому має місце:

$$\lambda_{01} = \lambda_{12} = \dots = \lambda_{n1} = \lambda,$$

$$\text{а } \lambda_{i,i-1} = k\mu, \quad k = 1, \dots, n.$$

Застосовуючи загальне правило складання диференціальних рівнянь Колмогорова, можна для наведених графів станів скласти системи диференціальних рівнянь:

$$\frac{dp_0(t)}{dt} = -\lambda p_0(t) + \mu p_1(t);$$

.....

$$\frac{dp_k(t)}{dt} = \lambda p_{k-1}(t) - (\lambda + k\mu) p_k(t) + (k+1)\mu p_{k+1}(t), \quad k = 1, \dots, n-1;$$

$$\frac{dp_n(t)}{dt} = \lambda p_{n-1}(t) - n\mu p_n(t);$$

$$\sum_{k=0}^n p_k(t) = 1$$

Розв'язування заданої системи диференціальних рівнянь в аналітичній формі вручну є складним та трудомістким процесом. Тому у системі підтримки прийняття рішень підприємства здійснено автоматизацію розв'язування цієї системи на основі спеціальних методів наближення. Таким чином, ведеться статистичний аналіз виробництва, який здійснюється за будь-який указаний період на основі роботи обладнання сигаретного цеху по машинах, в цілому за типом машин (сигарети/пакувальні) і за групами (овал/фільтр). Аналізується час роботи обслуговування, всі види простоїв, валова кількість випуску продукції. Розраховується відсоток втрат браку та жилки, коефіцієнт корисної дії (ККД), коефіцієнт використання та коефіцієнт завантаження обладнання. Розрахунок часу використання (W) здійснюється за формулою:

$$W = ST + WT - PT - ET, \quad (3.8)$$

де ST – загальний час, WT – понаднормовий час, PT – час загального простою, ET – час експерименту.

Час експлуатації (T) знаходимо з формули:

$$T = W - SPT, \quad (3.9)$$

де SPT – сума всіх простоїв, крім ремонту, регулювання електроніки (<30 хвилин)².

Технологічний процес виробництва продукції забезпечують 81 найменування машин. На час експерименту (03.12.08р.) у виробництві були задіяні 56 машин (69%). За кожним напрямком виробництва співвідношення часу експлуатації до кількості машин подано на рисунку 3.12:

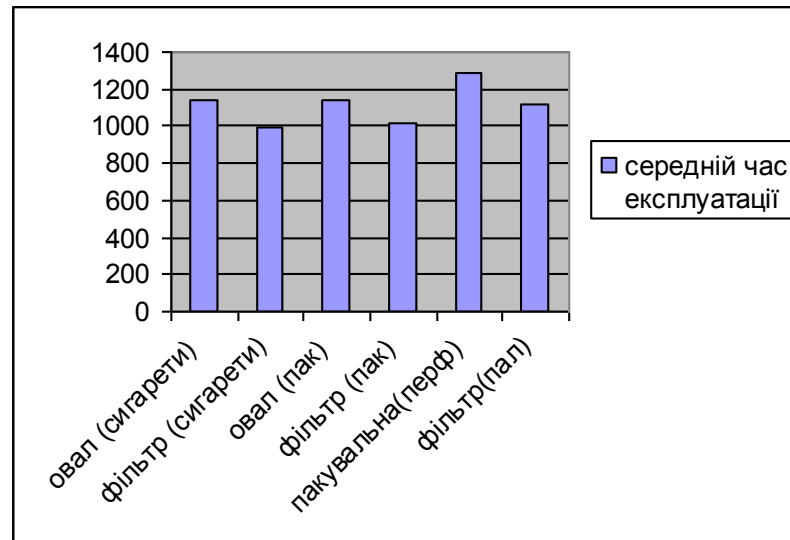


Рис.3.12. Середній час експлуатації машини технологічної лінії

Як видно з діаграми, найвищу ефективність роботи має обладнання, яке складають пакувальні перфораційні машини, далі – машини, що випускають фільтрові палочки. Однаковий показник в овалу та фільтру, однак машини овалу мають вищий показник часу експлуатації. Оскільки кожна машина може бути переобладнана за відповідною програмою виробництва, то резервом ефективності усієї системи є рівномірний перерозподіл виробництва овалу та фільтру.

Для визначення відсотку браку переводимо брак від кг в тис. штук:

$$B = BK * 1000 / (g + f), \quad (3.10)$$

де B – брак в тис. штук, BK – брак в кілограмах, g – вага штанга, f – вага фільтру. Відсоток браку знаходимо з формули:

² При розрахунках простоїв аварійні ремонти, регулювання, налаштування електроніки, які займає менше 30 хвилин не враховуються, тобто ідуть на корисний час машини (час експлуатації).

$$B\% = B * 100 / (V + B), \quad (3.11)$$

де $B\%$ - відсоток браку, V – випуск (тис. шт.).

На основі статистичних даних побудуємо діаграму розподілу зважених величин відсотку браку за групами товарів (рис.3.13):

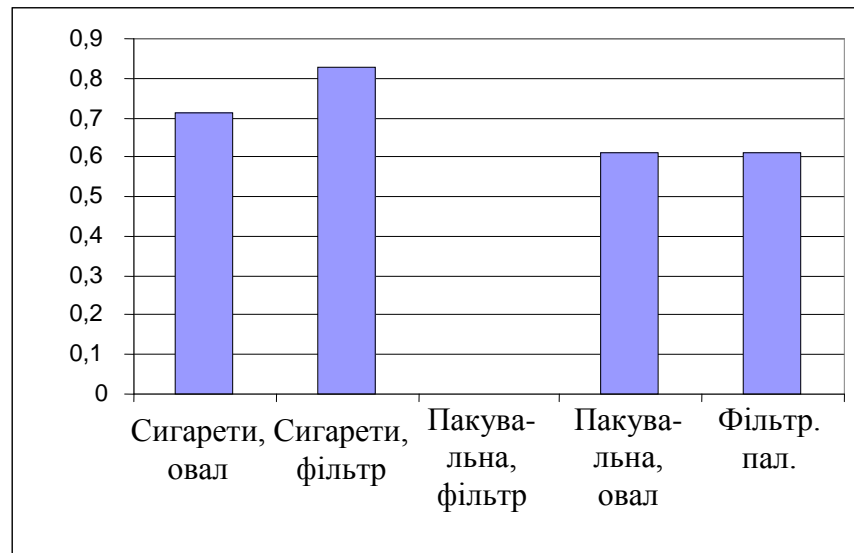


Рис.3.13. Показники відсотку браку за групами товарів

Машини, які належать до класу сигарети (фільтр) дають найвищий відсоток браку і водночас, як було показано вище найменшу кількість часу експлуатації. Тому очевидним є той факт, що саме на цю технологічну ланку варто звернути увагу менеджерам виробництва.

Для знаходження показників відсотка жилки, спочатку переведемо жилку в тис. шт. сигарет:

$$J = JK * 1000 / R, \quad (3.12)$$

де J – вага жилки в тисячі штук сигарет, JK – вага жилки в кілограмах, R – вага тютюну без паперу.

Тоді відсоток жилки $J\%$ знаходимо за формулою:

$$J\% = J * 100 / (V + J + B) \quad (3.13)$$

Показник відсотку жилки у виробничій програмі є величиною, яка обернено пропорційна до розміру випуску та величини браку у виробничій партії. Якщо мінімізувати величину браку при незмінній виробничій програмі, то ефективність виробництва буде підвищена.

Відсоток браку для фільтрувальної машини $BF\%$:

$$BF\% = BF / (V + BF) * 100, \quad (3.14)$$

де BF – брак фільтру в тис. штук, який у свою чергу визначається:

$$BF = BFK * 1000 / VF, \quad (3.15)$$

тут BFK - брак фільтру у кілограмах, VF - вага одного фільтру.

Важливими для аналізу діяльності технологічного обладнання виробництва є показники коефіцієнту корисної дії машини та коефіцієнти використання та завантаження машини.

Коефіцієнт корисної дії (ККД) визначається із формули:

$$KKD = \frac{V * 10000}{N * T}, \quad (3.16)$$

де N – потужність машини, під якою розуміють кількість штук, які випускає машина за секунду.

Середнє значення ККД кожної із груп машин показує наступне спрямування вектора оптимізації (рис.3.14) – це машини класу фільтр:

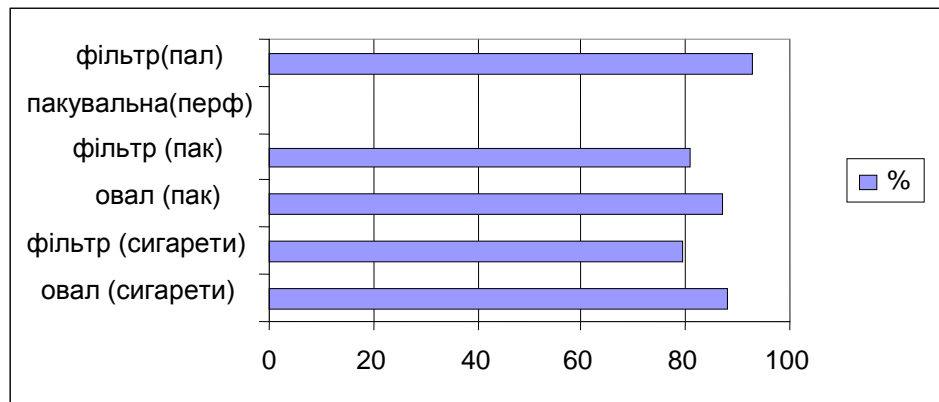


Рис. 3.15. Коефіцієнт корисної дії обладнання (середні значення, %)

Коефіцієнт використання (КУ) знаходять за формулою:

$$KU = \frac{V * 10000}{N * W}, \quad (3.17)$$

На основі показників статистики найменший коефіцієнт використання у машин фільтр (пакувальні).

Аналогічну тенденцію в даному випадку показує коефіцієнт завантаження (КЗ), який обчислюють за формулою:

$$KZ = W / ST * 100, \quad (3.18)$$

В технологічному процесі під аварійним ремонтом розуміють власне ремонт через неполадку обладнання, регулювання обладнання та налагодження електроніки. При визначенні часу простою враховуються час очікування, відсутність тютюну, відсутність запчастин, відсутність персоналу чи матеріалів, сторонні домішки і т.д.

Підсумкові розрахунки для груп (по овалу чи по фільтру) визначаються як середньозважені величини. Наприклад, підсумкове значення для середньозваженого відсотку браку $\overline{B\%}$:

$$\overline{B\%} = \sum V * B\% / \sum V. \quad (3.19)$$

За цим же методом визначаються й інші підсумкові величини за групами.

Проаналізуємо ефективність технологічної лінії одного із класів машин (на прикладі сукупності машин, які працюють на овалі) як аналогу системи масового обслуговування з відмовами, оскільки якщо всі машини зайняті, то до виробництва не залучаються додаткові засоби і замовлення не поступає на обробку. При цьому застосуємо формули, подані у додатку 1. Розглянемо наступні параметри системи:

- кількість машин, які входять до технологічної лінії $N = 6$;
- середня кількість сигарет, випущена у розглядуваній зміні за 1 годину: $16050650/4565/60=58,6$;
- середній час, який затрачається машиною на виготовлення 1 сигарети: $0,35*60=21,37$ сигарет/год
- приведена інтенсивність вхідного потоку: $\rho = \frac{\lambda}{\mu} = \frac{58.6}{21.37} = 2.741$

Граничні ймовірності обчислимо за допомогою таблиці:

Число зайнятих машин	ρ_k / ρ_0	ρ_k	$k\rho_k$
0	1	0,055911	0
1	2,74	0,153197	0,153197
2	3,7538	0,20988	0,41976

3	3,428471	0,19169	0,575071
4	2,348502	0,131308	0,525231
5	1,286979	0,071957	0,359783
6	0,587721	0,03286	0,197161
	17,88547	0,846803	2,230203
	0,055911		

Спочатку здійснимо обчислення в стовпці 2 за формулою $\frac{\rho_k}{\rho_0} = \frac{\rho^k}{k!}, k = 0,1,2,3,4,5,6$ (k – кількість зайнятих машин). Сума всіх елементів другого стовпця $\sum = 17,88547$. Ймовірність, що всі машини вільні – $\rho_0 = 1/\sum = 1/17,88547 = 0,055911 \approx 0,06$.

Граничні ймовірності ρ_k (стовпець 3) обчислюється множенням елементів стовпця 2 на ймовірність ρ_0 . Ймовірність того, що замовлення не буде виконуватись відповідає ситуації, коли зайняті всі машини – 0,03282. Ймовірність того, що замовлення буде обслужене (відносна пропускна здатність технологічної лінії) визначається (рядок 7 додатка Я.1):

$$Q = 1 - \rho_{\text{відм}} = 1 - 0,03282 = 0,96718.$$

Абсолютна пропускна здатність – середнє число сигарет, які можуть випускатися цією лінією за умов відмови обслуговування у зв'язку із ремонтом, – $A = \lambda Q = 58,6 * 0,96718 = 56,67$.

Отримані значення свідчать про оптимальний добір машин для обслуговування розглядуваної технологічної лінії. Аналогічні розрахунки для інших технологічних ліній свідчать про високі показники роботи лінії з виробництва фільтрів (92,178%), достатні показники перфораційних машин (88,567%) та недостатню завантаженість фільтрувальної та пакувальної ліній – 75,486% та 79,541% відповідно.

Розглянені вектори оптимізації виробничого процесу як системи масового обслуговування дають можливість спрямувати менеджерські рішення на оптимальне та ефективне налагодження процесу виробництва. Оптимальне планування виробництва неможливе без прогнозування його

результатів. Розв'язання цієї проблеми досягається на основі моделі прогнозування часових рядів.

3.3.2. Прогнозування результатів виробництва на основі ліній тренду

При статистичному дослідженні фінансово-економічних показників на основі аналізу показників певного часового лагу (відрізку або серії замірів) знаходять найпростіші характеристики динаміки їх розвитку, виявляють закономірності минулого та оцінюють можливість їх перенесення на майбутнє. Як вважають дослідники, для успішної побудови моделі необхідно:

- мати достатній для виявлення статистичних закономірностей об'єм даних (для річного лагу – не менше 5 рівнів, для сезонних процесів – не менше трьох періодів):

- забезпечити методологічну співставленість даних;

- на основі змістового аналізу досліджуваного явища обґрунтувати можливість переносу закономірностей минулого на вибраний період прогнозування;

- отримати адекватну математичну модель.

Основною формою подання статистичної інформації є часові ряди спостережень. На сьогоднішній день розроблено цілий ряд економетричних методів аналітичного опису таких рядів. Найбільш поширеним є метод найменших квадратів [16]. Сучасне програмне забезпечення дозволяє для аналітичної діяльності на підприємствах не виконувати трудомісткі процеси обрахунків та підбору потрібних значень. Для цього є спеціальні програми, які автоматизують ці процеси, такі як „Олимп: Фин Эксперт”, „Олимп: Стат Экперт”, „Олимп: Три Кита” та інші [35]. Але з огляду на вартість згаданих розробок та на те, що близько 80% вітчизняних підприємств використовують пакет Microsoft Office, застосуємо для побудови моделі екстраполяційні методи прогнозування, побудова яких підтримується в середовищі

табличного процесора Microsoft Excel. Побудова кривої росту здійснюється на основі припущень:

- усі подані дані рівноцінні, вони відображають основну тенденцію росту та складаються із тренду³, сезонних змін та залишків;
- усі процеси в економіці можуть бути описані однією із функціональних залежностей – лінійною, поліноміальною, логарифмічною, степеневою, показниковою;
- довірна ймовірність прогнозу характеризує ступінь впевненості в попаданні прогнозованої величини в побудований інтервал прогнозування.

Одним із показників ступеня близькості математичної форми зв'язку між результуючим показником та фактором при побудові економіко-математичних статистичних моделей є коефіцієнт множинної детермінації:

$$R^2 = 1 - \frac{\sum_{i=1}^n l_i^2}{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}, \quad (3.20)$$

де y_i - фактичне значення i -го показника, \bar{y} - усереднене значення показника на розглядуваному періоді, l_i - відхилення спостережуваної точки від точки згладжу вальної прямої.

Із наведеної формули випливає, що коли $\sum_{i=1}^n l_i^2 = 0$, то $R^2 = 1$, тобто якщо всі вибіркові значення показника розміщені на лінії регресії, то коефіцієнт множинної детермінації дорівнює 1. Чим ближче експериментальні дані наближаються до лінії регресії, тим ближче коефіцієнт множинної детермінації наближається до 1.

Побудуємо рівняння регресії витрат на виробництво продукції за елементами на основі статистичних даних за три роки за елементами з таблиці 3.8:

³ Поняття про рівняння тенденції динаміки і термін *тренд* було введено англійським ученим Гукером в 1902 році. Сезонні зміни представляють собою строго почергові відхилення фактичного показника від тренда, пов'язані з періодичними змінами цього показника в економіці. При отриманні рівняння тренда сезонні коливання відіграють роль «інформаційного шуму», якого слід по можливості не враховувати.

Таблиця 3.8

Аналіз витрат на виробництво продукції за елементами (кошторис витрат на виробництво продукції)

Елемент витрат	Сума витрат, тис. грн.		
	2006 р.	2007 р.	2008 р.
Матеріальні витрати	544057	621546	712463
Витрати на оплату праці	32251	46015	54135
Відрахування на соціальні заходи	12388	15795	17129
Амортизація	28740	28185	36015
Інші операційні витрати	44165	40277	132684
Разом витрат на виробництво	661601	751818	952426

Застосуємо засоби табличного процесора Microsoft Excel для побудови лінії тренду зміни показника на протязі трьох років. Зокрема, зобразимо графічно розподіл даних на точковій діаграмі: (рис. 3.16)



Рис. 3.16. Тенденція зміни матеріальних витрат

Накладемо на розподіл даних лінію тренду, підбравши таке її алгебраїчне вираження, яке забезпечує максимальне значення показника R^2 :

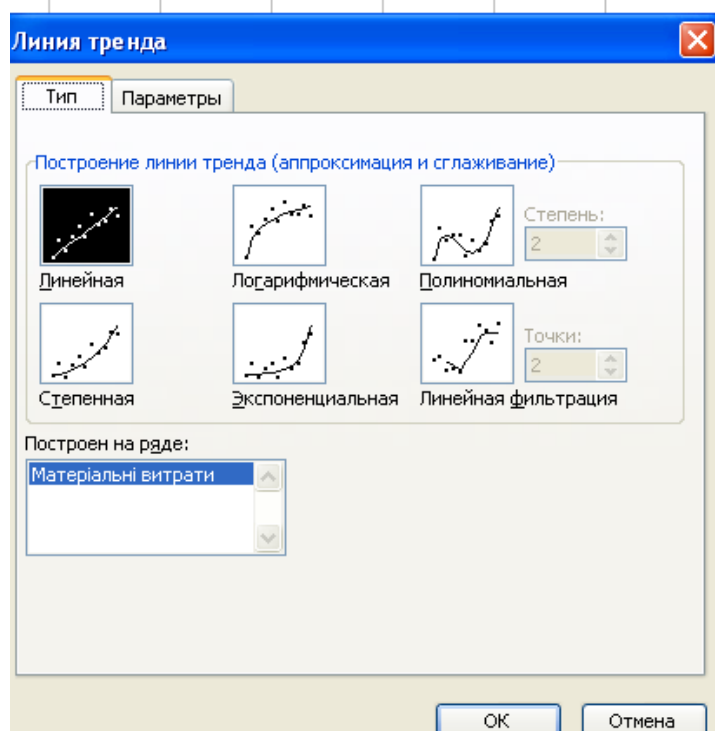


Рис.3.17. Экранная копия Мастера построения линии тренда табличного процессора Microsoft Excel

Отримуємо рівняння регресії у вигляді полінома другої степені, який згладжує тенденцію зміни з коефіцієнтом множинної детермінації, що рівний 1 (рис.3.18):

$$y = 6714x^2 + 57347x + 479996 \quad (3.21)$$

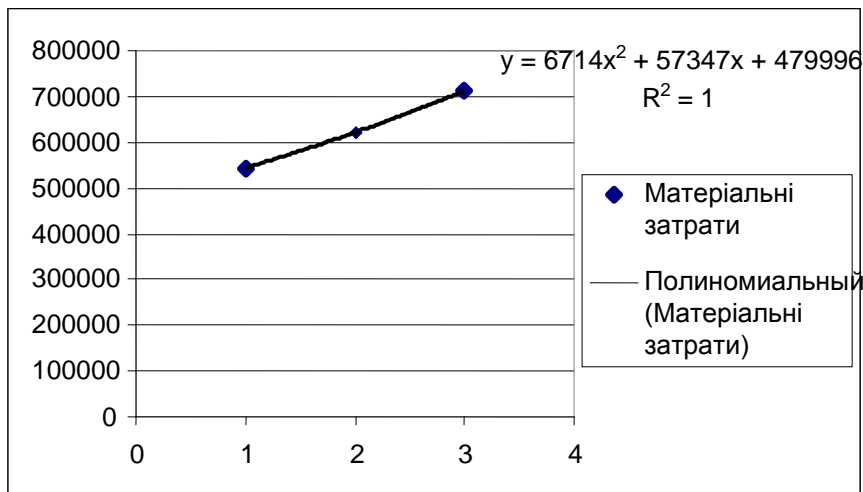


Рис. 3.18. Побудова лінії тренду для матеріальних затрат

Підставивши у рівняння (3.21) значення наступного року (за порядковим числом дослідження – 4), отримаємо прогнозований показник матеріальних витрат на 2009 рік – 816808 тис. грн.

Аналогічно отримуємо рівняння ліній регресії для інших елементів витрат та відповідні прогнозовані значення (табл. 3.9):

Таблиця 3.9.

Математичні моделі та їх розв'язки для прогнозів витрат

Елементи витрат	Рівняння регресії	Прогноз
Матеріальні витрати	$y = 6714x_2 + 57347x + 479996$	816808
Витрати на оплату праці	$y = -2822x^2 + 22230x + 12843$	56611
Відрахування на соціальні заходи	$y = -1036.5x^2 + 6516.5x + 6908$	16390
Амортизація	$y = 4192.5x^2 - 13133x + 37680$	52228
Інші операційні витрати	$y = 48148x^2 - 148331x + 144348$	321392
Разом витрат на виробництво	$y = 55196x^2 - 75370x + 321392$	1263431

Сумарне значення витрат за елементами рівне:

$$816808 + 56611 + 16390 + 52228 + 321392 = 1263429,$$

що відрізняється від прогнозованого значення на -2 (0,000158%), що свідчить про правильність підходів до прогнозування.

Застосуємо аналогічні підходи до аналізу та прогнозування не тільки витрат, а визначення прогнозних оцінок динаміки виробництва продукції в сумарному по підприємствах тютюнової галузі. На основі статистичних даних додатку Я.2, отримуємо рівняння поліному четвертого степеня⁴:

$$y = 1.3575x^4 - 15.793x^3 + 61.913x^2 - 86.467x + 138.85$$

Прогнозне значення обсягів товарної продукції в натуральних одиницях на 2008 рік складав за нашими підрахунками 196,948 млрд. шт. Тому застосований підхід до моделювання прогнозів у тютюновій промисловості адекватно відображає тенденції зміни та може бути

⁴ Степінь полінома збільшується за рахунок більшого часового періоду спостереження та нерівномірності розвитку галузі

запропонований менеджерам для прогнозування ефективності виробничо-господарської діяльності підприємств.

Таким чином, розглянута модель аналізу масового обслуговування, на наш погляд, є хорошим інструментом обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції. Її використання підприємствами тютюнової галузі у короткостроковому періоді допоможе розрахувати варіанти оптимального та ефективного використання матеріальних цінностей, обладнання, його завантаженості, сприятиме визначенню шляхів зниження собівартості продукції, а в результаті й зниження виробничих витрат в цілому по підприємству. Введення моделі у діючу практику підприємств реалізує виконання аналітичної, прогнозної, планової а також контрольної функцій.

Висновки до розділу III

Для раціонального використання передового досвіду, технічних та наукових досягнень в конкретних умовах кожного підприємства тютюнової промисловості потрібна постійна робота щодо обліку й аналізу можливостей економії у процесі виробництва, обґрунтованому та своєчасному включенні їх у план. Застосування більш прогресивних методів й засобів виробництва повинно знайти своє кількісне вираження у підвищенні рівня використання ресурсів, у покращенні економічних показників – збільшенні продуктивності праці, прибутку, рентабельності та ін.

На основі узагальнення результатів проведено дослідження для удосконалення методології та організації аналізу витрат виробництва тютюнової продукції пропонується:

- Удосконалити комплексний внутрішньогосподарський аналіз виробництва продукції на підприємствах тютюнової промисловості, поєднавши функції технологічного і фінансового аналізу, що буде сприяти поліпшенню якості виробів та їх конкурентоспроможності на зарубіжному і вітчизняному ринках.

- Впроваджувати безперервний внутрішньогосподарський контроль виробництва тютюнової продукції за відхиленнями, це буде сприяти активізації діяльності тютюнового підприємства.

- Номенклатура відхилень матеріальних і трудових затрат від технічно обґрунтованих у тютюновій галузі виробництва та непрямих витрат відповідно до затверджених кошторисів, що дозволить підвищити рівень управління формуванням собівартості продукції і підвищувати її конкурентоспроможність.

- Підвищення рівня якості виробництва тютюнової продукції разом з удосконаленням конструкції виробу та технологією його виробництва проводити з використанням QFD – методології, яка надасть можливість визначити найважливіші потреби споживачів і відтворити їх в технічних характеристиках тютюнової продукції; знизити витрати на доопрацювання,

переробку, зняти з виробництва невдалу продукцію; розширити ринок продажу.

– Рекомендації з організації оперативного аналізу витрат виробництва продукції, що включають: розроблену номенклатуру відхилень витрат матеріальних ресурсів які виникають у процесі виробництва продукції з використанням автоматизованих систем, що сприятиме прийняттю управлінських рішень по ходу виробництва і запобіганню втратам виробничих ресурсів.

– Використовувати, запропоновану математичну модель аналізу масового обслуговування, адаптовану до виробничого процесу підприємств тютюнової промисловості. Це допоможе забезпечити керівників та менеджерів актуальною інформацією про прогнозовані та найбільш оптимальні перспективи використання засобів і предметів праці, а також ефективно залучати до виробничого процесу й саму працю. Проте необхідно пам'ятати, що система масового обслуговування діє лише у короткостроковому періоді, а відповідно вона не придатна для розробки стратегічних планів. Проте, враховуючи нестабільну економічну ситуацію ринку тютюнової продукції за останні роки, розглядаючи модель, на наш погляд, є найкращим вирішенням оперативних виробничих задач та прийняття на їх основі оптимальних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

В дисертації викладено теоретико-методологічне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми, що полягає у дослідженні та розробці науково-методичних підходів і практичних рекомендацій з організації обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств тютюнової промисловості.

1. Тютюнова галузь є доволі динамічно, адже за останні роки спостерігаємо значне нарощування виробництва продукції її підприємствами, незважаючи на жорсткі умови регулювання їх діяльності органами законодавчої та виконавчої влади. Сигарети – як основний вид тютюнових виробів, що виготовляється в Україні, є підакцизною продукцією, а відтак обсяги їх виробництва прямо пропорційно впливають на поповнення бюджету країни. Таким чином, тютюнова промисловість здійснює вагомий внесок у розвиток не лише своїх підприємств, а й держави в цілому. Економічні метаморфози, перетворення тютюнових підприємств з державних на акціонерні, ще й здебільшого закритого типу, вплинули не лише на розвиток їх діяльності, а й на рівень обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції, методику й методологію ведення облікової політики особливо щодо витрат виробництва, що стало основою дисертаційного дослідження.

2. Організація обліково-аналітичної моделі повинна формуватися з врахуванням досвіду застосування діючої системи обліку і аналізу, в якій зосередились еволюційні етапи становлення та розвитку і відповідати параметрам оцінки сучасної системи обліку, аналізу та контролю виробничих витрат, сутності прогресивності інструктивного галузевого забезпечення стосовно ведення обліку, аналізу та контролю за виробничими витратами, оперативності отримання інформації про формування витрат та відхилення від нормативних показників, рівня досконалості організації первинного документообігу, рівня застосування сучасних автоматизованих облікових, аналітичних та контрольних систем, ступеня відповідальності застосування

системи нормування до реальних параметрів використання виробничих ресурсів, ефективності попереднього, поточного та наступного контролю.

3. В результаті функціонування обліково-аналітичної підсистеми виробництва тютюнової продукції керівники різних ланок цих підприємств отримують інформацію, джерелом якої є первинні документи та внутрішні виробничі звіти й використовують її для прийняття відповідних оперативних рішень.

4. З метою задоволення потреб належного функціонування обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції як єдиної інтегрованої системи, підприємствам тютюнової промисловості доцільно використовувати автоматизовану систему підтримки управлінських рішень SAP R/3, яка являє собою єдину концепцію, що відбиває всі аспекти – фінанси, облік, аналіз, планування, керування інвестиціями фінансового менеджменту, контролінг підприємства. При цьому автоматизованим шляхом вибирається оптимальний стан виробництва, оцінюється доцільність виконання замовлень і видів послуг. Керівнику надається можливість спрогнозувати склад витрат з метою одержання максимального прибутку. За допомогою даної системи можна легко проаналізувати кожен елемент витрат у розрізі підприємства, структурних підрозділів, статей витрат, видів виробів, замовлень, видів послуг тощо.

5. Найбільш проблемною ділянкою під час організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва на підприємствах тютюнової галузі є формування та облік собівартості продукції. Тому, нами запропоновано розподілити цю систему на дві складові: оперативну і зведену. Основу першої підсистеми утворюють процеси формування, оперативного обліку та аналізу витрат, які сприятимуть більш повному калькулюванню собівартості з використанням комп'ютерних технологій, а саме наявність і рух запасів, витрати на виробництво, безпосередньо процес виготовлення продукції.

В свою чергу, при організації підсистеми зведеного обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції доцільно

виділити процеси наявності й руху запасів, процеси формування витрат на виробництво. Це сприятиме реалізації завдань системи, що полягають у визначенні фактичного обсягу тютюнової продукції, її асортименту та якості; підрахунок усіх фактичних витрат на виробництво та собівартості одиниці продукції, що виготовляється і обчислення відхилень від планових значень та виявлення внутрішніх резервів підприємства для подальшого зниження матеріальних, трудових, фінансових витрат на одиницю продукції.

6. Враховуючи особливості облікової політики підприємств тютюнової промисловості, побудову обліково-аналітичної системи їх виробничої діяльності доцільно здійснювати методом неповних витрат. Найважливіші та найскладніші моменти його побудови є загальна методологія та її побудова; особливості формування елементів витрат; побудова обліку руху матеріальних елементів витрат і незавершеного виробництва у процесі виробництва; облік попереднього групування непрямих елементів витрат у комплексних видах та їх перегрупування; облік випуску готової продукції та визначення її неповної виробничої собівартості.

Розглянутий метод калькулювання собівартості продукції відкриває нові шляхи не тільки підвищення оперативності і повноти використання облікових даних, але і дозволяє сформулювати ряд нових напрямків використання облікової інформації для аналізу, контролю й аудиту діяльності і керування виробничим процесом.

7. Облік витрат по місцях виникнення безпосередньо пов'язаний з обліком витрат по їх видах, а саме спочатку відображаються види витрат, а потім відносяться по місцях їх виникнення. Тому, правильна організація обліку витрат за місцями їх виникнення дозволяє контролювати не тільки рівень витрат відповідного підрозділу, але і всю діяльність, порівнювати витрати по місцях їх виникнення з об'єктами виготовленої продукції, створює передумови для більш точного калькулювання собівартості продукції. А

також посилює особисту відповідальність керівників підрозділів і конкретних працівників за виникненням і рівнем визначення витрат з метою їх зниження.

8. За результатами наших досліджень на підприємствах тютюнової галузі система якості здійснюється за рахунок контролю й оцінки стабільності технічного процесу та відповідності виготовленої продукції. Усі дії підприємств направлені в основному на зменшення браку готової продукції, рівень якого коливається в межах 0,02% - 4% за рік. З метою удосконалення конструкції виробу та технологію його виробництва доцільно використовувати QFD – методологію, що допомагає з'ясувати найважливіші вимоги споживачів і передати їх в технічних характеристиках тютюнової продукції, знизити витрати на доопрацювання, переробку, зняти з виробництва невдалу продукцію, розширити ринок продажу.

9. Технологія виробничої діяльності підприємств тютюнової галузі пов'язана із здійсненням багатократних подібних завдань та операцій, які пов'язані із виготовленням готової продукції, то це дозволяє в якості однієї із моделей, за допомогою яких можна комплексно проводити дослідження ефективності та якості функціонування об'єднання вибрати модель у формі системи масового обслуговування (СМО). Її використання підприємствами у короткостроковому періоді допоможе розрахувати варіанти оптимального та ефективного використання матеріальних цінностей, обладнання, його завантаженості, сприятиме визначенню шляхів зниження собівартості продукції, а в результаті й зниження виробничих витрат в цілому по підприємству. Введення моделі у діючу практику підприємств реалізує виконання аналітичної, прогнозної, планової а також контрольної функцій.

Додаток Б

Взаємозв'язок між переділами виробництва, центрами витрат і відслідкування витрат на виробництво продукції у тютюнових підприємствах

Переділ	Центр витрат	Облікові дані	Первинні документи	Відповідальні особи
Тютюновий цех				
Виробництво соусів	Приготування соусів	Дата виробництва, найменування соусів, номер виробничої партії, загальна вага (нетто) партії.	Журнал приготування соусів	Оператор кухні соусів
		Дата виробництва, найменування соусів, номер виробничої партії, загальна вага (нетто) в бочці, одержувач соусу	Ярлик кожної бочки	
	Формування виробничих партій тютюну (жили)	Назва суміші, дата закладки партії, порядковий номер партії одного найменування на день	Зважувальна накладна, що супроводжує сформовану партію тютюну (жили). Ярлик, яким маркується кожна сформована партія.	Працівник складу, що передає партію тютюнової сировини, майстер зміни тютюнового цеху, що приймає партію
Виробництво жили	Закладка партії жили в барабан зволоження	Номер партії, суміші, час початку – завершення операції	Журнал обліку зволоження жили	Оператор лінії
	Вальцювання – порізка – сушіння жили	Номер партії, суміші, час початку – завершення операції	Журнал обліку порізки – сушіння жили	Оператор лінії
Виробництво тютюнової суміші	Закладка партії тютюнової сировини в барабан зволоження і соусування	Номер партії, суміші, час початку – завершення операції	Журнал обліку зволоження і соусування	Оператор лінії

Продовження додатка Б

	Порізка сушіння тютюну –	Номер партії, суміші, час початку – завершення операції	Журнал обліку порізки сушіння –	Оператор лінії
	Ароматизація різаної тютюнової суміші	Номер партії, суміші, час початку – завершення операції	Журнал обліку ароматизації	Оператор лінії
	Переміщення тютюнової суміші у силоси	Номер партії, суміші, час початку – завершення операції	Журнал обліку завантаження силосів	Оператор лінії
	Подача тютюнової суміші до сигаретної машини з силоса	Номер партії, суміші, стрічки, час початку – завершення операції	Журнал обліку виходу продукції	Оператор лінії
Сигаретний цех				
Виробництво неупакованих сигарет	Виготовлення сигарет на сигаретних машинах,	Марка сигарет, дата і час виробництва, номер сигаретної машини	Ярлик піддона з сигаретами	Машиніст сигаретної машини
		Виробіток сигаретною машиною за зміну в асортименті	Відомість готових виробів у електронній системі	Економіст сигаретного цеху
Виробництво упакованих сигарет	Пакування на пакувальних машинах. Склад готової продукції	Виробіток пакувальної машини за зміну	Відомість готових виробів у електронній системі	Економіст і майстер зміни сигаретного цеху
Виробництво фільтрів	Виготовлення ацетатних фільтрів	Ідентифікаційний номер	Вкладка, якою маркується кожна каретка	Машиніст фільтро-детальної машини

Продовження додатка Б

		Ідентифікаційний номер, дата і час виробництва, час не раніше якого можна використовувати фільтри у виробництві, номер машини і зміни	Ярлик піддона, де містяться катерки з фільтрами	
		Виріток фільтро-детальної машини за зміну в асортименті	Відомість обліку фільтрів у електронній системі	Економіст і майстер зміни сигаретного цеху
Виробництво обідка	Перфорування обідка	Ідентифікаційний номер, що присвоєний перфорованому обідку, дата виробництва, номер п'ятірки, машини і зміни	Ярлик кожної перфораційної бабіни обідка	Машиніст перфораційної машини
		Виріток перфораційною машиною за зміну в асортименті	Відомість електронного обліку	Економіст сигаретного цеху

Додаток В

Специфікація для приготування тютюнової суміші
№ UAUA536800 сигарет марки „Прима Люкс”

№ п/п	Сировина, матеріал		Вага (кг)
	код	найменування	
1	T81186	„Вірджинія” США	300,00
2	T81197	„Ювілейний” Молдова	280,00
3	T81348	„Ювілейний” Україна	270,00
4	T81229	„Берлей” Турція	200,00
5	T81095	„Берлей” Молдова	100,00
6	T81144	„Джутті” США	200,00
7	T81220	„Вірджинія” Індонезія	200,00
8	T81191	„Вірджинія” Ліван	200,00
9	T81332	„Вірджинія” Грузія	300,00
10	T81331	„Джутті” Індонезія	300,00
11	T81162	„Орієнт” Молдова	260,00
12	T81219	„Берлей”	259,00
13	T81232	„Берлей” США	324,00
14	T81225	„Джутті” Турція	199,00
15	91965	Соус DC 200	8,13
16	91967	Соус DC 305	133,17
17	600268	Соус власного приготування	108,56
18	761000	Тютюновий дріб	607,0
19	93180	Ароматизатор 440	17,84
Загальна вага суміші (кг):			4267,692

Додаток Д
Журнал обліку зволоження тютюнової сировини

Дата, зміна	Оператор	№ суміші	№ партії	МВ*	Зволоження		Сировина (кг)	Соуси		Подача води л/100кг
					Початок	Завершення		Н ₂ О Вірджинія (л)	Н ₂ О Берлей (л)	
07.08.09	Мостова лов	5351	80	1	8 ⁰⁰	9 ⁰⁷	3698	368	–	79,5
I	С.М.	5221	41	4	9 ⁰⁵	10 ⁰⁵	3144	242	–	247,4
		5391	84	2	10 ⁴⁵	11 ²⁷	2412	213	–	172,0
		5351	81	3	11 ³⁰	12 ³⁰	3627	367	–	363,8
		5368	275	1	12 ⁵⁰	13 ⁴⁰	2337	224	48	147,8
		5377	164	4	13 ⁴³	14 ³⁵	1915	174	48	172,8
		5221	42	2	14 ⁴⁰	15 ⁴⁷	3281	297	–	144,7
II	Пукач І.В.	5391	85	1	16 ²⁵	17 ¹⁰	2480	220	–	245,8
		5371	85	3	17 ¹⁵	18 ¹⁰	2032	191	75	176,4
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮

Примітка: * - ємкість (барабан) для обробки тютюнової суміші

Додаток Е

Протокол зміни II

Обслуговуючий персонал машини	
Прізвище	Час (хв.)
<i>Пархоменко М.А.</i>	420
<i>Виговська О.А.</i>	420

Дата	04.09.09	
Машина	M91	OS
Число оборотів (1-хв)	4000	4000
Завдання зміни	1478,4	

Час виробництва продукції		
Час	Марка	Кількість
<i>0¹⁰-7³⁰</i>	<i>Прима</i>	<i>1392</i>
	<i>Класична</i>	

Загальний час	420	420
Переробка		
Час простою		
Експер./переналадка		
Профілактика		
Ремонт		
Регулювання	30	
Відсутність тютюну		
Робота на малих оборотах		
Час очікування		30
Час на чистку	15	15
Інше		

Сигаретний брак	
Марка	Кількість (кг)
<i>Прима</i>	17
<i>Класична</i>	

Відповідність обладнання вимогам охорони праці	
Заповнюється у випадку невідповідності	
Якість	
Заповнюється у випадку невідповідності	
Технічні проблеми	
Заповнюється у випадку невідповідності	
Примітки: <i>регулювання марочного апарату – 30 хв.</i>	

Підпис: _____ / _____ /

Додаток Ж
Журнал обліку сигаретних виробів за листопад 2009р.
на підприємстві

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Видано тютюн на порізку для сигарет:	23/2	201/1	285187,39
- Прима 200 – 14845,8 кг	23/21	201/1	58218,89
- Прима Козацька – 26175,6 кг	23/22	201/1	101690,57
- Прима робоча – 32243,7 кг	23/23	201/1	125277,93
Відображено втрати тютюну при порізці,	23/1	23/2	7280,21
в т.ч.: - Прима 200 – 378,6	23/11	23/21	1484,71
- Прима Козацька – 669,5	23/12	23/22	2600,97
- Прима робоча – 822,2	23/13	23/23	3194,53
Списано тютюн на випуск продукції,	23/1	23/2	141751,83
в т.ч.: - Прима 200 – 8040,2	23/11	23/21	37192,67
- Прима Козацька – 8206,7	23/12	23/22	31061,92
- Прима робоча – 18348,5	23/13	23/23	73497,24
Видано жилу на стріпсування – 18858,1	23/3	201/21	30927,28
Одержано із переробки жили – 16935	201/22	23/3	27773,40
Відображено втрати від стріпсування жили	23/1	23/3	2523,75
в т.ч.: - Прима 200 – 290,81	23/11		640,93
- Прима Козацька – 354,77	23/12		581,82
- Прима робоча – 793,22	23/13		1301,00
Списано жилку на тютюнову суміш сигарет:	23/1	201/22	22223,59
- Прима 200 – 2841,55	23/11		5644,15
- Прима Козацька – 3124,24	23/12		5123,76
- Прима робоча – 6985,18	23/13		11455,68
Списано тару (гофрокороба) на випуск продукції:	23/1	204	7278,26
в т.ч.: - Прима 200 – 898	23/11		1844,30
- Прима Козацька – 900	23/12		1680,03
- Прима робоча – 2011	23/13		3753,93
Списано на виробництво сигаретний папір:	23/1	201/3	23513,34
в т.ч.: - Прима 200 – 16869,6	23/11		4797,86
- Прима Козацька – 17280	23/12		4370,52
- Прима робоча – 38411,2	23/13		9715,09
Списано на виробництво етикет	23/1	201/4	181766,77
в т.ч.: - Прима 200 – 3122,833	23/11		36849,43
- Прима Козацька – 5502,736	23/12		64932,28
- Прима робоча – 6778,395	23/13		79985,06

Продовження додатка Ж

Списано на виробництво акцизну марку: в т.ч.: - Прима 200 – 3122,833 - Прима Козацька – 5502,736 - Прима робоча – 6778,395	23/1 23/11 23/12 23/13	201/5	77481,94 15707,85 27678,76 34095,33
Нарахована заробітна плата робітникам за виробництво сигарет: - Прима 200 - Прима Козацька - Прима робоча	23/1 23/11 23/12 23/13	66/1	594824,06 120588,19 212488,15 261747,72
Проведено нарахування у Пенсійний фонд: - Прима 200 - Прима Козацька - Прима робоча	23/1 23/11 23/12 23/13	65/1	197481,58 40035,28 70546,07 86900,24
Проведено нарахування у фонди соціального страхування: - Прима 200 - Прима Козацька - Прима робоча	23/1 23/11 23/12 23/13	65/2	8327,54 1688,23 2974,83 3664,47
Проведено нарахування у фонд по безробіттю: - Прима 200 - Прима Козацька - Прима робоча	23/1 23/11 23/12 23/13	65/3	9517,18 1929,41 3399,81 4189,96
Списано електроенергію на виробництво сигарет марки: - Прима 200 - Прима Козацька - Прима робоча	23/1 23/11 23/12 23/13	63	11706,24 2373,20 4181,80 5151,24
Відображено знос (амортизую) обладнання - Прима 200 - Прима Козацька - Прима робоча	23/1 23/11 23/12 23/13	13/1	101666,17 20610,70 36318,06 44737,41
Списано розподілені загальновиробничі витрати: - Прима 200 - Прима Козацька - Прима робоча	23/1 23/11 23/12 23/13	91	200282,33 40603,07 71546,57 88132,69
Собівартість готової продукції: - Прима 200 – 3122,833 тис.шт. - Прима Козацька – 5502,736 тис.шт. - Прима робоча – 6778,395 тис.шт.	26/1 26/11 26/12 26/13	23/1 23/11 23/12 23/13	1856728,5 390208,87 641175,92 825343,8

Додаток 3

Відомість обліку виготовлення виробів і витрачання сировини та матеріалів

Підприємство

за листопад 2009р

Цех сигаретний

№ п/п	Марка виробів	Виготовлено		Залишок виробів в незавершеному виробництві		Розхід сировини і матеріалів					
		коробок	випуск (тис.шт)	на початок місяця	на кінець місяця	тютюн (кг)			Гільзова або сигаретна бабіни (кв.м)		
						норма	фактично	відхилен ня	норма	фактич но	відхи лення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Прима робоча	2011	20110	16620	29500	18400,7	18348,5	-52,2	38611,2	38411,2	-200
2	Прима	215	2150	8420	6270	1967,3	1952,7	-14,6	4128,0	4128,0	-
3	Прима 200	988	9880	230	6910	9040,2	9040,2	-	18969,6	18969,6	-
4	Козацькі	900	9000	9370	370	8235,0	8206,7	-28,3	17280,0	17280,0	-
	Всього	4114	41140	34640	43050	37643,2	37548,1	-95,1	78988,8	78788,8	-200

Продовження додатка 3

Розхід сировини і матеріалів			
Етикетка (тис.шт.)	Клей	Крохмал	Стрічка клеюча

Додаток К

Визначення категорії „витрат” в економічній літературі

ППІ автора	Визначення
Міддлтон Д.	„витрати – це те, що потрібно віддати, щоб одержати бажане” [80 ,177]
Хорнгрен Ч.Т., Форстер Дж.	„витрати – спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товар і послуги” [136 ,21]
Хендріксен Е.С., Ван Бреда М.Ф.	„витрати – це використання або споживання товарів і послуг іу процесі одержання доходу” [133, 243]
Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д.	„витрати – це зменшення чи інше витрачання активів або виникнення заборгованості (пасивів), або ж поєднання одного й іншого в результаті поставки чи виробництва товарів, наданих посліг...”[94 , 46]
Бойко В.М., Вашкова П.Г.	витрати „... це сукупність витрат речовини та сили природи, живої та уречевленої праці на виробництво продукції” [11 ,36]
Сиденко А.В., Матвеева В.М.	„... використання ресурсів компанії в процесі виробництва товарів і послуг... на суму здійснених витрат, пов’язаних з одержанням прибутку, зменшення бази оподаткування” [114 , 152]
Велш Г.А., Шорт Д.Г.	„витрати – певна величина ресурсів, використаних підприємством за деякий період часу для одержання доходу” [17 , 37]

Додаток Л

Визначення категорії „собівартість” в економічній літературі

ППП автора	Визначення
Котов В.Ф.	„собівартість – відокремлена частина суспільних витрат виробництва, які безпосередньо співвідносяться з вартістю, як частина і ціле ” [62 ,20-21]
Чумаченко М.Г.	„собівартість продукції являє собою частину вартості цієї продукції, яка включає спожиті засоби виробництва (матеріальні затрати) і заробітної плати в грошовому виразі” [140 ,64]
Басманов І.А.,	„собівартість – важливий якісний показник, що характеризує витрати підприємства пов’язані з виробництвом та реалізацією продукції” [, 3]
Палій В.Ф.	„економічна сутність собівартості міститься у тому, що вона є перетвореною формою суспільних витрат засобів виробництва і заробітної плати на його створення і забезпечення їх відшкодування для продовження процесу виробництва”[,19]
Фабричнов А.М.	„собівартість – виражена в грошовій формі величина всіх витрат підприємства, відшкодування яких в даний момент необхідно йому для здійснення простого відтворення матеріальних благ ” [, 92]

Додаток Н

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат за жовтень 2009 року підприємства „Imperial Tobacco”

№ з/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу, кількість виробленої продукції*	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 230100 „Виробництво тютюнових виробів”), грн.**	собівартості реалізованої продукції (рахунок 901010 „Відвантаження тютюнових виробів-витрати періоду”), грн.***
1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю, кількість виробленої продукції, млн.шт.	26 675	X	X	X
2	Загальновиробничі постійні витрати за нормальною потужністю, грн.	16 016 514	600,4317		
3	База розподілу за фактичною потужністю, кількість виробленої продукції	2 530,631			
4	Фактичні постійні загальновиробничі витрати, грн.	1 382 894,26	546,46	1 382 894,26	0,00

Примітка: * ряд. 2 гр. 4 = ряд. 2 гр. 3 : ряд. 1 гр. 3 ; ряд. 4 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3 : ряд. 3 гр. 3;

** ряд.4 гр.5 = ряд. 3 гр. 3 x ряд. 2 гр. 4 , але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат;

*** ряд.4 гр.6 = ряд. 4 гр. 3 - ряд. 4 гр. 5

Додаток М

Взаємозв'язок структури та завдань обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції

Елементи структури	Завдання
Планування і прогнозування витрат на виробництво	<ul style="list-style-type: none"> – прогнозування оптимальної структури випуску і реалізації тютюнової продукції; – розрахунок кількості і вартості ресурсів, необхідних для кожного переділу виробництва; – планування собівартості напівфабрикатів і готових тютюнових виробів при різних альтернативних умовах з метою вибору найоптимальнішого варіанту; – формування планових (нормативних) калькуляцій.
Облік виробничих витрат і калькулювання	<ul style="list-style-type: none"> – визначення витрат на виробництво тютюнової продукції, їх облік; – документування витрат в момент їх здійснення; – відображення усіх витрат, які відносяться до виробництва тютюнової продукції даного періоду, у її собівартості, визначення її рівня і структури; – групування витрат через систему рахунків обліку за об'єктами витрат, статтями витрат та центрами відповідальності; – закріпленням за центрами відповідальності конкретних завдань і впровадження конкретних фінансових показників для створення ефективної системи внутрішнього контролю за їх виконанням; – визначення собівартості одиниці продукції; – впровадження системи якості продукції, а також діяльності підприємства в цілому; – використання інформаційних технологій.
Аналіз виробництва та собівартості продукції	<ul style="list-style-type: none"> – накопичення інформації про динаміку витрат, фактори їх зміни; – своєчасне виявлення невиробничих витрат і втрат, оперативне реагування для їх попередження і усунення; – аналіз витрат за центрами відповідальності; – аналіз структури собівартості тютюнової продукції за калькуляційними статтями та елементами витрат.
Контроль за виробничою діяльністю	<ul style="list-style-type: none"> – узагальнення результатів аналізу виробництва тютюнової продукції; – розробка регулюючих дій та пропозицій щодо удосконалення виробничого процесу та прийняття управлінських рішень.

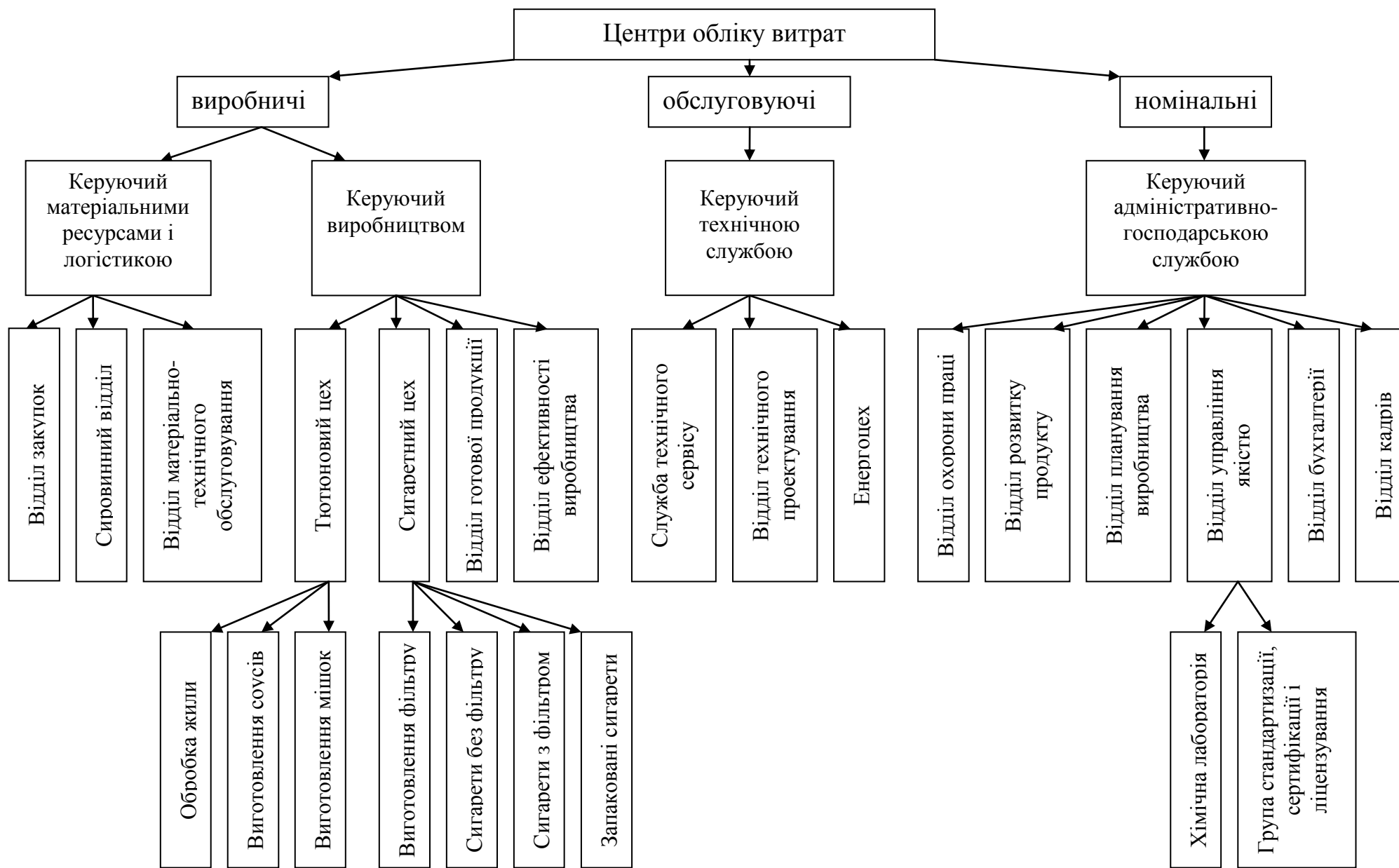


Рис.2.1. Схематична структура центрів обліку витрат на тютюнових підприємствах

Додаток Р

Центри відповідальності витрат на тютюнових підприємствах

Код МВЗ у SAP R/3	Назва центру відповідальності витрат	Змінні (з)/постійні (п) витрати
	Логістика	
193310	Придбання тютюну	п
193320	Придбання матеріалів	п
193410	Планування та координація виробництва	п
193420	Стандартизація і ліцензування	п
193450	Дистрибуція	п
195990	Відділ з акцизних марок	з
195991	Підготовка виробництва	з
196000	Сировинний склад	з
196001	Зовнішні склади	з
196010	Склад основних матеріалів	з
196020	Склад допоміжних матеріалів	з
196040	Склад готової продукції	з
196091	Керівництво логістики	п
197511	Транспорт	п
177555	Внутрішньовиробничий транспорт	з
	Виробництво	
191010	Кондиціонування тютюну	з
191040	Порізка і сушіння тютюну	з
191061	Кондиціонування жилки	з
191062	Порізка і сушіння жилки	з
191063	Лінія просіювання скрепсу	з
191065	Добавка до напівфабрикатів	з
191070	Амортизація обладнання тютюнового цеху	з
191080	Склад порізаного тютюну	з
191100	Бракорізка	з
191120	Пристрої пило всмоктування	з
191130	Забезпечення активними добавками	з
191180	Упакування тютюну для сторонніх фірм	з
191190	Персонал тютюнового цеху	з
191199	Керівництво тютюнового цеху	п
195350	Обладнання у сигаретному цеху	з
195900	Персонал сигаретного цеху	з
195910	Кінцеве пакування	з
195911	Фільтроматеріали	з
195999	Керівництво сигаретного цеху	п
196516	Відділ ефективності виробництва	п

Технічний відділ		
196512	Відділ технічного проектування	П
197010	Механічний сервіс	З
197040	Відділ конструкції і будування	З
197050	Електросервіс	З
197099	Керівництво технічного відділу	П
197700	Енергопостачання	З
197715	Газопостачання	З
197720	Водопостачання	З
197750	Постачання пари	З
197760	Постачання стиснутого повітря	З
197770	Постачання вакуумом	З
197795	Персонал енергопостачання	З
197799	Керівництво енергопостачання	П
197906	Пожежна охорона	П
197910	Кондиціонери	П
197920	Прибирання приміщень і території	П
197930	Охорона праці	П
Адміністрація		
193430	Відділ розвитку продукції	П
196110	Соціальне забезпечення	П
196500	Керівництво підприємства	П
196503	Бухгалтерія / фінанси	П
196505	Контролінг	П
196506	Відділ розвитку персоналу	П
196510	Інформаційні системи	П
196520	Лабораторія якості	З
196521	Хімічні лабораторія	П
196590	Інші витрати адміністрації	П
196600	Медпункт	П
197905	Служба безпеки	П

Додаток С

Порівняльна характеристика систем калькулювання повних та неповних витрат

Система калькулювання собівартості	Переваги	Недоліки
Повних витрат	<ul style="list-style-type: none"> - без постійних накладних витрат неможливе виробництво продукції, а тому воно повинні бути включені в одиницю продукції, тобто покриття постійних витрат за цього методу гарантоване; - забезпечення послідовності відображення даних у звітності та запобігання внесення у звітність фіктивних збитків [3,с.242]. 	<ul style="list-style-type: none"> - неможливість точно оцінити непрямі витрати, спожиті в процесі виробництва продукції; - неможливість простеження шляху конкретного елемента непрямих витрат у процесі виробництва окремого виду продукту; - зменшення точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги накладних витрат у структурі витрат підприємства, що пояснюється широким упровадженням автоматизації виробничих процесів [9,с.247].
Простий директ-костинг	<ul style="list-style-type: none"> - простота розрахунків та досягнення об'єктивності даних процесу калькулювання собівартості продукції; - відсутність потреби в умовному розподілі постійних затрат, яка певною мірою створює результат; - можливість визначення мінімальної ціни продукції в короткостроковому періоді, яка дорівнює сумі змінних витрат; - значне розширення інформаційної бази для прийняття управлінських рішень за рахунок визначення абсолютних і відносних сум покриття ; - можливість прийняття оптимальних управлінських рішень щодо визначення найбільш рентабельних видів продукції на основі абсолютної та відносної суми покриття; 	<ul style="list-style-type: none"> - складність процесу розподілу витрат на змінні і постійні; - зростання ризику відшкодування загальних постійних витрат у разі розширення ринку збуту та зменшення цін до рівня змінних витрат (короткострокових цін); - неможливість обчислення повної собівартості готової продукції, незавершеного виробництва, коли виникає в цьому потреба, тому необхідно здійснювати додатковий розподіл умовно постійних витрат; - під час формування цін необхідно враховувати не лише змінні витрати для їх відшкодування, а й постійні [9,с.260].

Неповних витрат:		<ul style="list-style-type: none"> - реальність визначення критичної (точки безбитковості) для кожного виду продукції та всього асортименту продукції, що виробляє підприємство [9,с.259]. - звітність про фінансові результати, складена за цим методом, є більш реалістичною, що дає можливість менеджерам приймати правильні рішення; - значно спрощується калькулювання витрат, а оцінка запасів здійснюється у відповідності з поточними витратами; - сума прибутку знаходиться у прямій залежності від обсягів реалізації [5,с.101]. - калькулювання собівартості продукції за неповними витратами забезпечує більш значущу інформацію для прийняття рішень; - не допускається вплив на прибуток змін вартості запасів; - забезпечує уникнення капіталізації постійних накладних витрат в неліквідних запасах [3,с.240]. 	<ul style="list-style-type: none"> - невідповідність загальноприйнятим стандартам фінансового обліку та неможливість завжди точно класифікувати витрати на постійні та змінні [5,с.101].
	Розвинутий директ-костинг	<ul style="list-style-type: none"> - виникнення категорії специфічних (прямих) постійних витрат і системи напівмарж та регулювання на цій основі обсягів виробництва й реалізації продукції, собівартості та ціни; - впровадження ступеневої (пірамідальної) системи калькулювання собівартості продукції на базі даних про змінні витрати і специфічні прямі постійні витрати; - визначення результатів (марж) за зовнішніми сегментами, що знаходяться за межами підприємства, тобто використання маркетингових принципів у системі управлінського обліку [2, с.113]. 	<ul style="list-style-type: none"> - виникнення труднощів при розмежуванні витрат на постійні та змінні; - необхідність здійснення паралельного обліку за повними витратами і розподіл їх постійної частини між видами продукції, якщо необхідно прийняти довготермінові стратегічні рішення стосовно визначення повної собівартості продукції; - невідповідність вимогам податкових служб ведення обліку та калькулювання продукції за скороченою номенклатурою витрат і відповідно складання на цій основі звітності; - невідповідність у традиційному трактуванні ціни виробу як показника, що покриває всі, без винятку витрати на його виробництво [2, с.114].

Вихідна інформація для аналізу асортименту тютюнової продукції
ЗАТ „Reemtsma-Київ тютюнова фабрика”

Показник	План, (млн.шт.)	Факт, (млн.шт.)	Виконання плану, %	Зарахування у виконання плану асортименту
1	2	3	4=(3:2)100	5
Пріма Люкс	1,60	1,40	87,50	1,40
Пріма Люкс Легка	10,50	10,30	98,09	10,30
Пріма Люкс Ультра Легка	1,30	1,40	107,69	1,30
Пріма Люкс Супер Легка	1,00	1,00	100,00	1,00
West Lights Stream Tec Filter	25,00	27,00	108,00	25,00
R1 ULTRA SLIM LINE Mol	0,50	0,50	100,00	0,50
R1 MINIMA SLIM LINE Mol	0,60	0,69	115,00	0,60
Boss Blue Lights	1,10	1,16	105,4	1,10
Prima Silver Red	1,80	1,75	97,22	1,75
Prima Silver Blue	1,00	0,75	75,00	0,75
BOSS SEVEN TW-DF	5,00	5,16	103,20	5,00
Prima Lux Lights	1,50	0,00	0,00	0,00
Classic Full Flavour	0,50	0,50	100,00	0,50
Classic Lights	5,50	5,49	99,82	5,49
Prima Lux	1,00	1,00	100,00	1,00
Prima Lux Lights	1,30	1,30	100,00	1,30
Prima Lux Super Lights	1,75	1,75	100,00	1,75
PRIMA LUX SLIMS (nic-0,6 mg)	1,80	1,80	100,00	1,80
PRIMA LUX SLIMS (nic-0,4 mg)	2,00	2,00	100,00	2,00
Пріма Оптима червона	7,50	7,49	99,87	7,49
Пріма Оптима синя	21,00	21,93	104,42	21,00
Пріма Оптима золота	18,00	18,05	100,28	18,00
Davidoff Classic	2,00	2,17	108,50	2,00
Davidoff Gold	7,00	7,94	113,43	7,00
Davidoff One	2,00	0,00	0,00	0,00
Davidoff Classic Slims	9,00	9,45	105,00	9,00
Davidoff Gold Slims	22,00	22,32	101,40	22,00
Пріма Срібна червона	200,50	208,67	104,07	200,50
Пріма Срібна синя	200,00	189,64	94,82	189,64
Пріма Срібна янтарна	30,00	30,16	100,53	30,00
Пріма Люкс	60,00	58,88	98,13	58,88
Пріма Люкс синя	230,00	232,27	100,98	230,00
Пріма Люкс ментолова	15,50	18,86	122,00	15,50
Пріма Люкс золота	40,00	40,19	100,47	40,00
Пріма Срібна	20,50	23,48	114,54	20,50
Пріма Люкс Slims Selection No. 6	2,00	2,62	131,00	2,00
Пріма Люкс Slims Selection No. 4	2,00	0,00	0,00	0,00
Пріма Люкс Slims Selection No. 5	8,00	8,10	101,25	8,00
Boss Classic	12,50	12,02	96,16	12,02
Boss Gold	10,00	11,35	113,50	10,00
West Red	15,00	19,13	127,53	15,00

Продовження додатку Т

West Silver	10,00	11,07	110,70	10,00
West Rich Blue	7,00	7,82	111,71	7,00
Classic Red	380,00	384,53	101,19	380,00
Classic Blue	350,00	354,63	101,32	350,00
Classic Silver	20,00	20,280	101,40	20,00
Classic Red (м'яка пачка)	130,00	131,91	101,47	130,00
Пріма Класична	170,00	166,75	98,09	166,75
Столичні	10,50	13,23	126,00	10,50
Славутич	10,00	7,23	72,30	7,23
Ватра	14,55	14,56	100,07	14,55
Політ	45,50	45,51	100,02	45,50
Експрес 20	65,00	64,48	99,20	64,48
Delta Red	70,00	66,62	95,17	66,62
Delta Blue	55,00	54,04	98,25	54,04
Classic Imperial Red	30,00	27,95	93,17	27,95
Classic Imperial Slims Blue	4,00	4,06	101,50	4,00
Classic Imperial Slims Silver	5,00	5,12	102,40	5,00
Style Slims Selection Rose	4,00	4,15	103,75	4,00
Style Slims Selection Bleue	3,50	3,67	104,86	3,50
Пріма Люкс Slims Selection No. 4	0,50	0,50	100,00	0,50
West Ultra Street Art Edition	2,50	2,50	100,00	2,50
WEST Full Flavour Street Art Edition	5,50	5,50	100,00	5,50
WEST LIGHTS Street Art Edition	5,50	5,50	100,00	5,50
Пріма Люкс Slims Selection No 6	12,00	10,80	90,00	10,80
Пріма Люкс Slims Selection No 4	3,00	3,60	120,00	3,00
Пріма Оптима червона	15,00	15,26	101,73	15,00
Пріма Оптима синя	52,00	52,42	100,81	52,00
Пріма Оптима золота	12,00	12,08	100,66	12,00
Пріма Оптима срібна	11,00	11,59	105,36	11,00
Разом	2502,3	2517,03	100,59	2469,99