

**ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ  
ДЕРЖАВНОГО ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ**

*Кафедра фінансів, обліку і оподаткування*

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**СИСТЕМА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ  
ПРОМИСЛОВОСТІ**

(на матеріалах ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат», м. Чернівці)

Студентки 2 курсу, 709 групи  
заочної форми навчання  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
освітньої програми  
«Облік і оподаткування»

Калинич  
Ольги  
Володимирівни

Науковий керівник  
к.е.н., доцент

Багрій  
Конон  
Леонідович

Завідувач кафедри  
д.е.н., професор

Чорновол  
Алла  
Олегівна

**Чернівці 2024**

## ЗМІСТ

|                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВСТУП .....                                                                                                    | 3  |
| РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ<br>ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....                     | 6  |
| 1.1. Витрати як об'єкт обліку і аналізу підприємств олійно-жирової<br>промисловості.....                       | 6  |
| 1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат<br>підприємств олійно-жирової промисловості..... | 11 |
| Висновки до розділу 1 .....                                                                                    | 18 |
| РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА<br>ПРАТ «ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ОЛІЙНО-ЖИРОВИЙ КОМБІНАТ».....     | 20 |
| 2.1. Особливості облікової політики щодо витрат на підприємстві. ...                                           | 20 |
| 2.2. Організація синтетичного і аналітичного обліку витрат основної<br>діяльності на підприємстві.....         | 23 |
| 2.3. Розкриття інформації щодо витрат основної діяльності у звітності<br>підприємства .....                    | 29 |
| Висновки до розділу 2 .....                                                                                    | 38 |
| РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ<br>ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА .....          | 40 |
| 3.1. Економічний аналіз витрат виробництва підприємства.....                                                   | 40 |
| 3.2. Комп'ютеризація обліку витрат основної діяльності на<br>підприємстві та шляхи її удосконалення.....       | 46 |
| Висновки до розділу 3.....                                                                                     | 51 |
| ВИСНОВКИ.....                                                                                                  | 54 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....                                                                                | 58 |
| ДОДАТКИ                                                                                                        |    |

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Однією з пріоритетних галузей для економіки України є олійно-жирова промисловість, продукція якої користується високим попитом на національному ринку. Разом з тим серйозною проблемою на олійно-жирових підприємствах є недосконалість системи бухгалтерського обліку та аналізу виробничих витрат. Висока матеріаломісткість продукції підприємств олійно-жирової промисловості спонукає приділяти увагу саме обліку витрат основної діяльності підприємства. Це зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

*Мета і завдання дослідження.* Метою дослідження є узагальнення і поглиблення теоретико-методичних, організаційних і практичних засад бухгалтерського обліку та аналізу витрат основної діяльності підприємства олійно-жирової галузі.

Мета дослідження визначила основні завдання, спрямовані на її досягнення:

узагальнити теоретичні підходи до визначення економічного змісту категорії «витрати», галузеві особливості підприємств олійно-жирової промисловості;

розглянути нормативно-правову базу обліку і аналізу витрат підприємства;

дослідити організаційно-економічні характеристики підприємства ПРАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат»;

висвітлити методичні підходи до формування облікової політики в частині витрат досліджуваного підприємства;

дослідити організацію синтетичного і аналітичного обліку витрат основної діяльності на підприємстві ПРАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат»,

відображення інформації про витрати у звітності підприємства;

проаналізувати склад і структуру витрат ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» за 2021-2023 рр.;

дослідити рівень автоматизації обліку витрат підприємства та обґрунтувати напрями їх удосконалення.

*Об'єктом дослідження* є процеси формування витрати на підприємстві ПРАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат», м. Чернівці.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад обліку та аналізу витрат на підприємстві.

*Методи дослідження.* Теоретичною основою дослідження стали класичні положення ринкової економічної теорії, фундаментальні праці вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері обліку і аудиту витрат підприємства, законодавчі та нормативно-правові акти України з питань обліку, аналізу витрат підприємств, зокрема, олійно-жирової промисловості.

Методологічною базою дослідження стали загальнонаукові методи пізнання: історичний, діалектичний, системний, графічний, логічний, економіко-математичні, синергетичний та. При опрацюванні наукових джерел, законодавчих і нормативно-правових документів щодо дослідження витрат підприємства застосований метод монографічного опису. Оцінка господарської діяльності ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» здійснена за допомогою методів групування, порівняння, зведення, узагальнення. При дослідженні стану господарської діяльності підприємства в частині обліку витрат методи статистичного обстеження та групування, встановлення взаємозв'язків і аналізу. Методи наукової абстракції, гіпотези, припущень, аналізу і синтезу використані для розробки рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат основної діяльності підприємств олійно-жирової галузі.

*Інформаційною основою дослідження* є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, праці класиків економічної теорії, офіційні статистичні матеріали, облікова та звітна інформація підприємства ПрАТ «Чернівецький

олійно-жировий комбінат», матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, методичні матеріали та рекомендації, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку, аналізу витрат підприємства, інтернет-ресурси тощо.

*Наукова новизна.* Новизна наукових результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і витрат основної діяльності підприємства. Зокрема, удосконалено систему аналітичного обліку загальновиробничих витрат підприємства. Отримало подальшого розвитку категорійно-понятійний апарат бухгалтерського обліку витрат шляхом обґрунтування фундаментальних теоретико-методичних і прикладних організаційно-управлінських аспектів витрат підприємства як об'єкта обліку.

Сформульовані рекомендації щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія» для автоматизації первинного і зведеного обліку витрат на підприємстві.

*Практичне значення одержаних результатів.* Одержані результати теоретично обґрунтовані, сприятимуть удосконаленню організації обліку та аналізу витрат на підприємстві. Аналітичні матеріали, представлені в роботі, містять оцінку фінансового стану підприємства, визначають напрями підвищення ефективності його діяльності. Розроблені практичні рекомендації можуть бути використані керівництвом підприємства.

*Апробація результатів дослідження.* За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці кваліфікаційної роботи.

*Структура роботи.* Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний обсяг роботи становить 57 сторінок. Містить таблиці та рисунки, що розміщені у додатках. Список використаних джерел налічує 74 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

#### **1.1. Витрати як об'єкт обліку і аналізу підприємств олійно-жирової промисловості**

Сучасна структура сільського господарства України відрізняється від загальноєвропейської (у якій, на відміну від вітчизняної, частка галузей тваринництва перевищує частку галузей рослинництва). В Україні продукція рослинництва складає в сільському господарстві приблизно 60%, тваринництва - 40% [1, 2]. Основну частину у галузі рослинництва займає зернове господарство, вирощування цукрового буряка, картоплярство. Також не менш важливу роль відіграють вирощування соняшника, овочівництва та плодівництва. Щодо тваринництва, то провідними напрямками розвитку є скотарство і свинарство.

Олійно-жирова галузь в національній економіці представляє широкий асортимент продукції, високий рівень прибутковості та конкурентоспроможності, застосування нових технологій, залучення іноземних вкладів, значна орієнтація на експорт сировини. На даний момент серед інших країн у всьому світі, Україна розділяє своє лідерство з виробництва соняшника, з такими країнами, як Аргентина, Росія, Туреччина [3]. З кожним роком це виробництво збільшується, адже наші природно-кліматичні умови дають змогу вирощувати цю культуру майже на всій території. Взагалі, до основних олійних культур, окрім соняшника, ще відноситься ріпак, соя, гірчиця, льон, проте перевага все ж таки надається соняшнику, як найбільш рентабельному серед усіх олійних культур. Сьогодні 64 переробних підприємства, 48 олійноекстракційних заводів, експорт в більш ніж 120 країн світу та \$350 млн інвестицій — все це олійно-жирова галузь України. Заводи з виробництва соняшникової олії модернізуються, встановлюються лінії з рафінації, дезодорації. Експорт сирої олії — вчорашній день. В даний час країна виробляє 6,4 млн тонн олії, з яких — 6

млн тонн експортується, а це — 60% світового експорту виробництво соняшнику в 2019 році, за різними оцінками, складе 14-14,5 млн тонн. Станом на 4 вересня зібрали 1,4 млн тонн.

За даними Міжнародного сільськогосподарського сервісу USDA (відділ сільського господарства Сполучених Штатів Америки), станом на жовтень 2023 р. Україна у світовому виробництві соняшникової олії має частку на рівні 32,37%, тоді як Європейський Союз (EU-28) – лише 19,31%. Частка експорту Україною соняшникової олії у світовому експорті становить 56,93%, тоді як внутрішнє споживання – лише 3,34% світового споживання (табл. 1.1) [4].

*Таблиця 1.1*

Місце України та країн Європейського Союзу у світовому виробництві соняшникової олії

| Країна                     | Частка у світовому виробництві, % | Внутрішнє споживання, % до світового споживання | Частка у світовому експорті, % | Частка у світовому імпорті, % |
|----------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| Україна                    | 32,37                             | 3,34                                            | 56,93                          | 18,80                         |
| Європейські країни (EU-28) | 19,31                             | 27,13                                           | 5,08                           | 0,02                          |

Водночас зі збільшенням виробництва, зростає і конкуренція, при чому її посилення спостерігається як і внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Саме тому, щоб продовжувати утримувати свої позиції, українським виробникам не достатньо лише нарощувати обсяги виробництва. Для збільшення ефективності та прибутковості важливими є диверсифікація виробництва, пошук нових ринків збуту та впровадження сучасних технологій. Наприклад, характерними тенденціями 2019 року стало те, що більшість великих виробників соняшникової макухи переорієнтувалися на виробництво шроту, дехто з них почав переробляти ріпак, а інші знайшли себе в виробництві високоолеїнової олії. Крім того, замість експорту соєвих бобів Україна активізувала їх перероблення.

Серед галузевих особливостей, які впливають на формування ринку олійно-жирової продукції, ми вважаємо за доцільне виокремити наступні:

- сировина, що використовується;
- концентрація і спеціалізація виробництва;
- спосіб (технологія) отримання готової продукції;
- зміст та характер виробництва;
- відносини зі споживачами продукції;
- організаційно-правові форми діяльності олійно-жирових підприємств;
- науково-технічний розвиток виробництва.

Практика господарювання на українських промислових підприємствах указує на те, що витрати сьогодні – суто об’єкт обліку, тоді як ринкові умови вимагають обов’язкового розгляду їх як об’єкта управління. Розглядаючи витрати в цьому аспекті, першочергово необхідно визначити їхні суть, завдання та роль у забезпеченні ефективності виробничо-господарської діяльності промислового підприємства [5, с. 59]. Будь-яка діяльність господарюючого суб’єкта пов’язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. В системі управління підприємством головним об’єктом є процес обліку витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів, цілей, періодів виконання.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі і виробничого процесу зокрема. Можна виділити два основоположних підходи. Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Даний підхід переважав у розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері [6, с. 52]. Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх

застосування. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції [7]. Існують різні теорії трактування сутності витрат діяльності підприємства за своєю економічною сутністю, галузевою ознакою та іншими напрямками, які відображені у додатку А.

Більшість економістів вважають, що витрати – це обґрунтоване умовами господарської діяльності споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Під економічними операційними витратами розуміють суму грошей, яку можна отримати при найвигіднішому з усіх можливих альтернативних варіантів використанні ресурсів. На нашу думку, найбільш сформованим є наступне визначення: витрати операційної діяльності – витрати підприємства, пов'язані з його основною (спрямованою на виробництво або реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу) діяльністю, а також операціями, які її забезпечують або спричинені цією діяльністю [21, с. 183].

На нашу думку, зазначені вище підходи лише частково відображають сутність поняття «витрати»: відсутність єдиного підходу до визначення витрат, з одного боку, передбачає їх різне трактування суб'єктами господарювання, а з іншого боку дозволяє оцінити понесені витрати в залежності від місця їх виникнення, ролі чи ефективності на підприємстві.

Професор Пушкар М. С. зазначає, що «витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [22, с. 125]. Професор Сопко В. В. розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці, як «затрати», а «витрати» – це здійсненні витрати на придбання матеріалів, послуг тощо [23, с. 341].

Професор Нападовська Л. В. вважає, що термін «витрати» згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів та що під затратами слід розуміти сукупність витрат на виробництво продукції та реалізацію [24, с. 241]. Карпова Т. П. асоціює затрати із

собівартістю. За її переконаннями, «собівартість (затрати) – величина використовуваних у певних цілях ресурсів у грошовому виразі» [25, с. 81]. Отже, витрати з економічної точки – це використання різних видів ресурсів, а з бухгалтерської – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Всі витрати за відношенням до виробничої собівартості можна поділити на дві групи:

1. Витрати, які включаються до виробничої собівартості (впливають на фінансовий результат не у звітному періоді, в якому вони виникли, а при визнанні доходу від реалізації продукції, прямо пов'язаного з цими витратами).

2. Витрати, які не включаються до виробничої собівартості (впливають на фінансовий результат звітного періоду, наприклад, адміністративні витрати, витрати на збут та інші). За способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг) витрати поділяють на прямі та непрямі.

Прямі витрати відносяться до конкретного виду продукції (робіт, послуг) і безпосередньо включаються до її собівартості. Непрямими є витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу. Розподіл витрат на прямі та непрямі істотно залежить від рівня спеціалізації виробництва, особливостей організації виробничих процесів, методів нормування і обліку, рівня інформаційних технологій.

Тому пропонується на кожному підприємстві, залежно від спеціалізації виробництва, в Положенні про облікову політику підприємства чітко визначити витрати, які класифікують як прямі та чітко встановити витрати, що є для підприємства непрямыми, а також здійснити класифікацію норм витрат за такими ознаками:

1. За призначенням: норми витрат сировини; норми витрат матеріалів; норми витрат енергії; норми витрат палива.
2. Масштабом дії: групові (на однакові види продукції); індивідуальні.
3. Періодом дії: річні (для поточного планування); перспективні.

Це дасть можливість ефективно організувати систему обліку виробничих витрат та отримати чітку та об'єктивну інформацію про витрати

виробництва. Збиток від прямих і непрямих технологічних втрат врожаю посилюється досить широким спектром тіньових витрат.

В умовах нестійких обсягів виробництва, скорочення врожайності способи отримання тіньових втрат є досить різноманітними. Дати точну оцінку тіньових втрат досить є складно, оскільки за основними їх видами немає інформації, відображеної в документаціях, а та що є – не відображає реального стану справ. Тому основою для визначення витрат є експертна оцінка фахівців і порівняння її результатів з офіційними даними.

## **1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат підприємств олійно-жирової промисловості**

Головним документом для бухгалтера незмінно є Закон №996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який був прийнятий у 1999 р. і у 2023 році був добряче підкоригований. Він установлює правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухоблік і подавати фінзвітність, а також на операції з виконання державного та місцевого бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства. Згідно внесених змін до Закону у 2023 р. визначено, що фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці та не є конфіденційною інформацією. Будь-які фізичні та юридичні особи мають право звернутися до підприємства із запитом на доступ до його фінансової звітності як до публічної інформації. Також встановлено зобов'язання до 30 квітня року, що настає за звітним, оприлюднювати річну фінансову звітність (з аудиторським висновком) на своїй веб-сторінці для: підприємств, що становлять суспільний інтерес (ПССІ), крім «великих» підприємств, які не є емітентами цінних паперів; публічних акціонерних товариств; суб'єктів природних монополій на

загальнодержавному ринку; та підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення. Також розширено коло підприємств, які мають перейти на використання МСФЗ. Так, фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності («МСФЗ») подаватимуть: ПССІ (в т.ч. всі «великі» підприємства); публічні акціонерні товариства; підприємства, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення; та підприємства, що здійснюють діяльність у сфері надання фінансових послуг за видами, визначеними п. 2 Порядку подання фінансової звітності (Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р.).

В Законі акцентується увага на тому, що фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці та не є конфіденційною інформацією. Встановлено зобов'язання до 30 квітня року, що настає за звітним, оприлюднювати річну фінансову звітність (з аудиторським висновком) на своїй веб-сторінці для: ПССІ (крім «великих» підприємств, які не є емітентами цінних паперів); публічних акціонерних товариств; суб'єктів природних монополій на загальнодержавному ринку; та підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Слід зазначити, що головним «соротником» Закону №996, обов'язковим для всіх, є Порядок №419 подання фінансової звітності, прийнятий у 2000 р.. З нього можна дізнатися про те, в які строки, з якою періодичністю і кому необхідно подавати фінансову звітність. Зауважимо, що цей документ також зазнав змін у 2023 і 2019 рр., згідно яких фінансова звітність підприємствами подається разом з аудиторським висновком.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, підприємствами — емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банками, страховиками, кредитними спілками, підприємствами, які провадять діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, підприємствами, які

відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» належать до великих підприємств, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення; недержавне пенсійне забезпечення; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування, за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення.

Досліджуване підприємство ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» формує звітність за міжнародними стандартами. Починаючи з 2023 року разом із річною фінзвітністю підприємство подає так званий Звіт про управління — документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Такий обов'язок стосується великих і середніх підприємств. Водночас середні підприємства мають право не відображати в такому Звіті нефінансову інформацію (ч. 7 ст. 11 Закону № 996, абзац восьмий п. 2 Порядку № 419). Звіт про управління подають відповідно до Директиви № 2018/34/ЄС, рівняючись на європейські облікові норми. У цій Директиві сказано, що інформація, яка надається у Звіті, не повинна обмежуватися фінансовими аспектами виробничо-господарської діяльності підприємства. Вона також повинна включати аналіз екологічних і соціальних аспектів виробничо-господарської діяльності, необхідних для розуміння розвитку, результативності або стану підприємства.

В своїй діяльності підприємство ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» керується положеннями, відображеними в Господарському і Податковому кодексах.

Згідно Господарського кодексу України [26] держава здійснює контроль і нагляд за господарською діяльністю суб'єктів господарювання у таких сферах: збереження та витрачання коштів і матеріальних цінностей суб'єктами господарських відносин — за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності (п. 19.3 ст. 19). Облік і звітність підприємства здійснюються відповідно до вимог ст. 19 ГКУ та інших

нормативно-правових актів (п. 71.1 ст. 71). Достовірність та повнота річного балансу і звітності господарського товариства у випадках, визначених законом, повинні бути підтверджені аудитором (аудиторською організацією).

Згідно Господарського кодексу України річна фінансова звітність (у тому числі консолідована) господарського товариства, у статутному капіталі якого більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі, може підлягати обов'язковій перевірці незалежним аудитором. Критерії відбору незалежного аудитора та критерії віднесення господарських товариств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, визначаються Кабінетом Міністрів України залежно від балансової вартості активів господарських товариств (ст. 90). бухгалтерського обліку складати фінансову звітність за формами, передбаченими законодавством, проводити інвентаризацію належного їм майна для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності, надавати фінансову звітність відповідно до вимог закону та їх установчих документів (п. 145.6 ст. 145).

Податковий кодекс України [27] визначає, що Платник податків зобов'язаний: подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання (пп. 16.1.5 п. 16.1 ст. 16).

В Законі України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2013 р. № 514-VI [28] зазначається, що за підсумками перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року ревізійна комісія (ревізор) готує висновок, в якому міститься інформація про підтвердження достовірності та повноти даних фінансової звітності за відповідний період (п. 74.2 ст. 74). Відповідальність за зберігання документів товариства покладається на голову колегіального виконавчого органу (особу, що здійснює повноваження одноосібного виконавчого органу) та на

головного бухгалтера - щодо документів бухгалтерського обліку і фінансової звітності (п. 77.2 ст. 77).

За масштабами своєї діяльності ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» відноситься до великих підприємств, облік веде згідно Національних стандартів. В Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2018 р. визначаються мета, склад, форми і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [29].

Сучасне конкурентне середовище вимагає в новому розкритті змісту витрат виробництва. Методичні засади управління витратами, а отже, і організація, і побудова їх обліку витікають із визначення сутності понять «витрати» і «собівартість».

Поняття «витрати» і «собівартість» взаємопов'язані, адже друга формується в процесі здійснення перших. Впровадження ринкових механізмів управління на підприємствах України базується на економічній теорії. Одним із її складових елементів є категорія «витрати», визначення сутності якої вкрай актуально. Щодо цього варто розглянути точки зору науковців як країн з розвинутою ринковою економікою, так і вітчизняних. Згідно з Положенням стандартом бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» [30] витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати будуть достовірно оцінені. У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності термін «витрати» подано в розумінні як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками [29].

Аналізуючи ці визначення необхідно зазначити, що у НП(С)БО 1 йдеться про «зменшення економічних вигод», тоді як у П(С)БО 16 – про

«зменшення активів або збільшення зобов'язань». Відповідно до IFRS [31] витрати – зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками.

Згідно з GAAP [32] витратами є фактичні або передбачувані відтоки грошових коштів чи їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії. В Україні склад статей витрат, що формують собівартість продукції, визначено державою в національних стандартах бухгалтерського обліку, а також галузевих положеннях. У країнах з розвинутою ринковою економікою держава не регламентує переліку статей собівартості і не вимагає їх оприлюднення, оскільки для підприємства це є комерційна таємниця.

Для визначення оподаткованого фінансового результату державні фіскальні органи використовують валові доходи і валові витрати, а не собівартість. Отже, витрати, які слід враховувати при прийнятті економічних рішень – це завжди альтернативні витрати, тобто альтернативна вартість (цінність) ресурсів при найдоцільнішому та найбільш альтернативному варіанті їх застосування [31, с.15]. Витрати на оплату ресурсів здійснюються в грошовій формі та часто називаються економічними витратами.

Згідно Податкового кодексу України витрати – це будь-яка сума платника податку у будь-якій формі, що здійснюється як компенсація вартості товарів, робіт чи послуг, котрі виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності [27].

Однак, спостерігається несуттєва відмінність у трактуваннях категорії «витрати» у бухгалтерському та податковому обліку. Міжнародна практика не містить окремого виокремлення щодо витрат у МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. національний й міжнародний підходи щодо оцінки й визначення витрат є ідентичними. Зокрема, МСБО 1 «Подання фінансових звітів» представляє класифікацію

витрат здійснювати за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати. Дану рекомендацію можна здійснювати класифікувати і за функціями як частини «собівартості продажу», наприклад, витрати на збут чи адміністративна діяльність [33]. Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів та згідно статей калькуляції в національному обліку, що визначено П(С)БО 16 «Витрати» [30].

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема: Верховною Радою України – шляхом прийняття законів та постанов, Президентом України – переважно у формі указів щодо визначення напрямів інвестиційної політики на певний період, Кабінетом Міністрів України – прийняттям постанов та уповноваженими органами держави.

З 1 жовтня 2023 року введено в дію Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2022 р. Згідно з вимогами пункту 3 розділу Х «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2258 «Зазначені в цьому пункті особи подають до Аудиторської палати України відомості, що підлягають оприлюдненню в Реєстрі відповідно до вимог цього Закону, до 31 жовтня 2023 р.». Порядок ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності у відповідності до частини сьомої статті 20 Закону №258 визначає центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [34].

Згідно з частиною першою ст. 22 Закону № 2258, відомості, які підлягають оприлюдненню в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, подаються до Аудиторської палати України за формою, затвердженою Аудиторською палатою України та погодженою Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Отже, основні види нормативно-правового забезпечення обліку витрат формуються згідно:

- Господарського та Податкового Кодексів України;

- Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»,
- Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), П(С)БО 16 «Витрати»; П(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- Указів Президента України;
- постанов й рішень Кабінету Міністрів України;
- наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз'яснень міністерств та відомств;
- вказівок, інструкцій, положень;
- планів рахунків бухгалтерського обліку;
- наказу про облікову політику підприємства;
- графіків документообігу, графіків виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт тощо.

## **Висновки до розділу 1**

1. Встановлено, що олійно-жирова галузь в національній економіці України представляє широкий асортимент продукції, високий рівень прибутковості та конкурентоспроможності, застосування нових технологій, залучення іноземних вкладів, значна орієнтація на експорт сировини. На даний момент серед інших країн у всьому світі, Україна розділяє своє лідерство з виробництва соняшника, з такими країнами, як Аргентина, Росія, Туреччина. Україна у світовому виробництві соняшникової олії має частку на рівні 32,37%, тоді як Європейський Союз (EU-28) – лише 19,31%. Частка експорту Україною соняшникової олії у світовому експорті становить 56,93%, тоді як внутрішнє споживання – лише 3,34% світового споживання.

Дослідження теоретичних засад дозволило визначити, що витрати з економічної точки – це використання різних видів ресурсів, а з бухгалтерської – це тільки конкретні витрати ресурсів.

2. В своїй діяльності щодо обліку витрат підприємство ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» керується положеннями, відображеними в Господарському, Податковому Кодексах України; Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), П(С)БО 16 «Витрати»; П(С)БО 31 «Фінансові витрати»; Указів Президента України; постанов й рішень Кабінету Міністрів України; наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз'яснень міністерств та відомств; планів рахунків бухгалтерського обліку; наказу про облікову політику підприємства.

## РОЗДІЛ 2

### СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПРАТ «ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ОЛІЙНО-ЖИРОВИЙ КОМБІНАТ»

#### 2.1. Особливості облікової політики щодо витрат на підприємстві

Досліджуваним підприємством є Приватне акціонерне товариство (ПрАТ) «Чернівецький олійно-жировий комбінат». ПрАТ "Чернівецький олійно-жировий комбінат" входить до складу виробничого комплексу Промислової групи "Віойл".

Організаційно-економічна характеристика підприємства ПрАТ "Чернівецький олійно-жировий комбінат" наведена у додатку В

Облік витрат відіграє ключову роль в інформаційному забезпеченні управління підприємством. Розмір витрат впливає на собівартість продукції, на розмір загального доходу підприємства і, відповідно, на суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, на рентабельність і самоокупність підприємства та на зміцнення його конкурентоспроможності. Управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства, тому облік витрат та управління ними займають чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства [36, с. 132; 37].

Оскільки інформація про витрати і доходи суб'єкта господарювання є багатогранною та охоплює всі сфери його діяльності, чітко визначена облікова політика щодо них сприятиме досягненню високих фінансових результатів і забезпечуватиме формування повної, об'єктивної та достовірної облікової інформації [38, с. 194].

Основна мета облікової політики, на думку М.В. Реслер, – створити інформаційну систему, яка обслуговує менеджмент з урахуванням чинного законодавства та інших факторів, а також забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його

діяльності, які необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень [39, с. 278].

Саме тому значення облікової політики для належної організації облікового процесу на ділянці витрат підприємств олійно-жирової галузі важко переоцінити. Воно полягає у забезпеченні максимізації інформаційної цінності бухгалтерської служби щодо отримання, опрацювання та надання заінтересованим користувачам даних про обсяги, динаміку, вплив на кінцеві фінансові результати та майновий стан підприємства витрат шляхом формування ефективної методики їх обліку на основі загальноприйнятих правил й принципів та з урахуванням потреб і вимог управлінського персоналу.

Необхідність облікової політики на підприємстві встановлена у законодавчому порядку. Сьогодні серед об'єктів облікової політики найчастіше виділяють: основні засоби, нематеріальні активи, малоцінні швидкозношувані предмети, виробничі запаси, фінансові вкладення, дебіторську і кредиторську заборгованість і, безумовно, витрати підприємства [40, с. 52]. Зазвичай стосовно таких об'єктів в обліковій політиці підприємства відображаються виключно ті аспекти організації і методики бухгалтерського обліку (елементи облікової політики), щодо яких існують альтернативні варіанти застосування.

Основним нормативно-регулюючим документом, який формує правове поле для організації та методичного забезпечення облікового процесу на рівні підприємства, є відповідно оформлений та належно затверджений Наказ про облікову політику.

Методичними рекомендаціями [41] щодо облікової політики підприємства передбачено елементи стосовно витрат, які відображаються на конкретному етапі формування облікової політики підприємства (додаток Г1).

Облікова політика Публічного акціонерного товариства «Чернівецький олійно-жировий комбінат» визначається: Законом України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 1999 р. №996 - XIV з змінами та доповненнями, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також Податкового Кодексу України.

Облік основних засобів товариства здійснюється у відповідності з вимогами П(С)БО № 7 «Основні засоби», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 та обраної облікової політики. Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю. Одиницею обліку основних засобів в бухгалтерському обліку є об'єкт основних засобів, амортизація яких нараховується прямолінійним методом, шляхом ділення вартості, яка амортизується, на строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів. При визначенні строку корисного використання, Товариством враховується очікуване використання об'єкта, з урахуванням його потужності та продуктивності.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці використання об'єкта у розмірі 100 відсотків його вартості.

Протягом року підприємством були придбані та введені в експлуатацію основні засоби, також були продаж та ліквідація окремих об'єктів основних фондів. Довгострокові фінансові інвестиції оцінені та відображені в активі балансу по первісній вартості.

Облік запасів на підприємстві ведеться згідно П(С)БО 9. Оцінка вибуття запасів проводиться за собівартістю перших за часом надходження запасів методом ФІФО [42].

Ураховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності та ведення обліку на підприємствах олійно-жирової промисловості в Наказі про облікову політику мають бути відображені такі моменти (додаток Г2).

Також у Наказі про облікову політику необхідно відобразити перелік та порядок організації й методики обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, інших витрат тощо.

Сьогодні всі підприємства зобов'язані складати Наказ про облікову політику. Однак помилки під час його формування залишаються достатньо звичним явищем. Вони спричинені як внутрішніми факторами (нерозуміння важливості облікової політики в процесі прийняття рішень, низька кваліфікація працівників бухгалтерської служби, небажання витрачати зайві ресурси на формування повноцінної облікової політики тощо), так і зовнішніми, одним із яких є недостатнє регулювання питань, пов'язаних з обліковою політикою з боку держави.

На думку М.П. Войнаренка та Т.М. Аксьонової, підприємствам слід розробити облікову політику, орієнтовану на максимальне зближення з принциповими положеннями міжнародних стандартів та фінансової звітності [43, с.96]. У міжнародній практиці бухгалтерського обліку питання встановлення критеріїв до вибору облікової політики, розкриття в ній інформації та порядок її зміни викладені в окремому стандарті – МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Є сенс вести мову про розроблення подібного стандарту та впровадження його в облікову практику підприємств України, оскільки він унормовуватиме низку важливих питань, пов'язаних з організацією і методикою здійснення облікових процедур.

## **2.2. Організація синтетичного і аналітичного обліку витрат основної діяльності на підприємстві**

Основними завданнями обліку витрат є:

- своєчасне, повне і достовірне відображення інформації про витрати;
- формування інформації за місцями виникнення і періодами визнання;
- точний і правильний розрахунок собівартості продукції, робіт, послуг;
- забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [44, с. 354].

До складу витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції відповідно до п. 11 П(С)БО 16, включаються:

прямі матеріальні витрати (п. 12 П(С)БО 16);

прямі витрати на оплату праці (п. 13 П(С)БО 16);

інші прямі витрати (п. 14 П(С)БО 16);

Враховуючи те, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємства в цілому (від 60% до 95% залежно від галузі економіки), питання правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві є надзвичайно актуальними. Відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”[30], до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 80 “Матеріальні витрати”. За дебетом рахунку 80 “Матеріальні витрати” відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 “Виробництво” прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на 38 рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці підприємства здійснюють на пасивному рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" за субрахунками [45; 46, с. 236-237]:

661 "Розрахунки за заробітною платою",

662 "Розрахунки з депонентами",

663 "Розрахунки за іншими виплатами".

По кредиту субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету - утримання із заробітної плати (прибуткового податку, збору до Пенсійного фонду, до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, за виконавчими листками та інші утримання), суми виплаченої заробітної плати і депонованої.

Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис по кредиту рахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою" і дебету рахунків: 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної платні премій, які виплачуються із фонду оплати праці); 651 "По соціальному страхуванню" (на суму допомоги по соціальному страхуванню, нарахованої за рахунок коштів соціального страхування) та ін.

Суми, виплачені з каси підприємства (заробітна плата премії, допомога по тимчасовій непрацездатності тощо належні працівникам), відображаються записом по дебету рахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою" і кредиту рахунка 30 "Готівка".

На суму депонованої заробітної плати в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою" і кредиту рахунка 662 "Розрахунки з депонентами". В подальшому, при виплаті працівникам заробітної плати, зарахованої раніше на рахунок

депонентів, роблять запис по дебету рахунка 662 "Розрахунки з депонентами" в кореспонденції кредитом рахунка 30 "Готівка".

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство і відображає в обліковій політиці. До складу загальновиробничих витрат включається:

1. Витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загально виробничого, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

2. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації тощо).

3. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на обслуговування виробничого процес.

4. Витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища.

За дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

До рахунка 23 "Виробництво" на підприємстві відкрито субрахунки для обліку витрат кожного виду виробничої діяльності, що його провадить підприємство. Враховуючи багатогалузевий характер діяльності більшості підприємств, доцільно відкривати субрахунки за видами виробництв:

231 "Основне виробництво" (продукції, робіт, послуг);

232 "Допоміжне виробництво";

233 "Обслуговуючі виробництва";

234 "Інші виробництва".

Аналітичний облік до рахунка 23 "Виробництво" ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і найменуваннями (видами) або групами

однорідної продукції. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Так як при розподілі загально виробничих витрат є необхідність їх поділу на постійні і змінні, то рекомендується до даних субрахунків вносити такий перелік статей витрат (додаток Д1).

Оскільки головними проблемами обліку загальновиробничих витрат є відсутність однозначної класифікації витрат та організації аналітичного обліку, з метою систематизації обліку пропонуємо ведення аналітичного обліку за рахунком 91 «Загально виробничі витрати» з відкриттям наступних субрахунків:

911 – «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»;

912 – «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»;

913 – «Транспортні витрати»;

914 – «Витрати на управління виробництвом»;

915 – «Інші витрати»

Оскільки до складу загальновиробничих витрат входять різні за змістом статті витрат, то застосування єдиної бази розподілу призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів продукції. Тому пропонується використовувати не єдину базу розподілу, а різні бази розподілу у розрізі окремих субрахунків загальновиробничих витрат.

Методи розподілу для субрахунків рахунку 91:

911 – пропорційно часу роботи обладнання;

912 – години праці;

913 – прямий метод;

914 – заробітна плата персоналу управління виробництвом;

915 – в процентному відношенні до чистої виручки від реалізації.

Відображення обліку витрат на підприємстві ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» представлено у додатку Д2.

Для відображення інформації про адміністративні витрати на підприємстві використовується рахунок 92 «Адміністративні витрати». За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, а за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік витрат, які пов'язані зі збутом (продажем, реалізацією) продукції, робіт, послуг, товарів здійснюється на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом вищезазначеного рахунку показується сума визнаних витрат на збут, а за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік витрат, які пов'язані зі збутом (продажем, реалізацією) продукції, робіт, послуг, товарів ведеться за статтями витрат.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення витрат на збут, виступають: щодо амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»; щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»; грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку; витрат на відрядження – «Авансовий звіт»; заробітної плати – Розрахунково-платіжна відомість працівника (ф. П-6) та Розрахунково-платіжна відомість (ф. П-7) та ін.

На ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» виникають в частині обслуговування господарської діяльності також операційні витрати, та, залежно від активності підприємства в фінансових та інвестиційних операціях, формуються відповідні витрати (їх частка варіюється). Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності". До складу інших витрат операційної діяльності на досліджуваному підприємстві відносять: суми збитків від реалізації інших необоротних активів; від знецінення необоротних активів; заробітної плати та пов'язаних з нею виплат; амортизації основних засобів; штрафів і пені; нестач та витрат; інших витрат. На рахунку 94 ведеться облік

витрат операційної діяльності підприємства, окрім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - їх списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

### **2.3. Розкриття інформації щодо витрат основної діяльності у звітності підприємства**

На підприємстві ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» фінансова звітність формується за міжнародними стандартами фінансової звітності, які на даний момент виступають як ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, що розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства, а також порівнювати результати діяльності. Крім того, Міжнародні стандарти фінансової звітності якісно впливають на можливості керівництва в області управління підприємством. Міжнародні стандарти обліку і звітності не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку і звітності.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності має ряд переваг, а саме:

- виклик більшої довіри з боку потенційних іноземних інвесторів;
- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими підприємствами;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, вихід на зарубіжні ринки збуту;
- надійність інформації;
- прозорість інформації, яка забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також наявністю великої кількості пояснено до неї.

Міжнародні стандарти фінансової звітності не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку, а лише описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах, мають рекомендаційний характер і є орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності у всьому світі. Найбільш впливовою статтею, що визначає прибуток підприємства є витрати його діяльності.

В Україні визнання, визначення та облік витрат регулюється як стандартами обліку, так і податковим законодавством. В результаті цього фінансова та податкова звітність одного й того ж суб'єкта господарювання може містити різні показники діяльності. Прийняття Податкового Кодексу України в певній мірі узгодило суперечності між податковою та бухгалтерською практикою обліку, однак, аналіз фінансового стану на основі податкової звітності, незважаючи на всі зміни в податковому законодавстві, не дає достовірних результатів.

Витрати дозволяють визначити ефективність та якість роботи трудового колективу. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Прибуток виробничого підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без зниження обсягів реалізації, валових доходів, обумовлює можливість збільшення прибутку.

Порівнюючи оцінку та визнання витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є: визначення терміну витрат, класифікація та групування витрат, елементи витрат, визнання витрат та оцінка витрат. Класифікація та групування витрат найбільш детально розглянуті в П(С)БО 16 «Витрати». За названим стандартом витрати класифікуються залежно від виду діяльності, за економічними елементами і статтями витрат. Крім того, виділяють також прямі і непрямі витрати, змінні і постійні, поточні витрати, витрати минулих та майбутніх періодів та надзвичайні витрати. Щодо порівняння витрат за елементами, то слід відзначити, що МСФЗ передбачає класифікацію за

характером витрат та функцією витрат. Важливим в обліку є визнання витрат. За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [47].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витрати визнають у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [30]. При визнанні витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Такий підхід до визнання витрат є позитивним моментом на шляху до гармонізації обліку для податкових цілей з теорією бухгалтерського обліку. При оцінці витрат слід врахувати, що в МСФЗ та П(С)БО відсутні спеціальні правила оцінки витрат, але така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом

Порівнюючи оцінку та відображення в обліку витрат за П(с)БО та МСФЗ можна стверджувати, що відмінності є за такими ознаками:

регламентуючі стандарти – за цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, які розглянуті у МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності» [48], а також стандартів, що регламентують облік окремих об'єктів обліку;

визначення термінів – в П(с)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній;

класифікація та групування витрат – МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю. П(с)БО 16 «Витрати» класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів,

що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. П(с)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені;

оцінка витрат – у МСФЗ не наведено спеціальних правила оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В П(С) БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в П(с)БО 9 «Запаси» [49].

Існують суттєві розбіжності і при відображенні витрат майбутніх періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно провести перекваліфікацію таких витрат. З цією метою проводиться аналіз кожної статі та застосовуються критерії визнання, описані в МСФЗ. При оцінці незавершеного виробництва необхідно врахувати, що це питання не достатньо врегульоване діючими П(с)БО, але МСФЗ 2 «Запаси» [48] визначає методи оцінки запасів, створених на підприємстві, у тому числі незавершеного виробництва. МСФЗ підтримує методи оцінки, які забезпечують ефективне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки.

Існують розбіжності при відображенні витрат на оплату праці, непрямих виробничих витрат та інших. Згідно із МСФЗ витрати поділяються на основні види, а саме:

витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності;

збитки нереалізовані, які виникають у результаті підвищення курсу обміну іноземної валюти;

збитки реалізовані – це втрати, що виникають у результаті стихійного лиха, від реалізації основних засобів тощо.

Слід зазначити, що на у Положенні(стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» на відміну від міжнародних стандартів не розглядається така категорія як збитки.

Суттєві відмінності існують в обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг. Так, згідно П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка буде реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються : прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [50].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а саме М(С)БО 2 «Запаси», визначають, що собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків, а також витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо, пов'язаних з придбанням будь-яких товарно-матеріальних цінностей. Торгівельні та інші знижки при цьому вираховуються. Витрати на переробку запасів включають всі витрати , які можна віднести до певного об'єкту обліку економічно можливим шляхом, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. До постійних виробничих накладних витрат відносяться непрямі витрати на виробництво, які залишаються незмінними незалежно від обсягів виробництва. Розподіл постійних виробничих накладних витрат та витрат, пов'язаних з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нерозподілені накладні витрати в міжнародній практиці визнаються як витрати того періоду, в якому вони виникли. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей [50].

В міжнародній практиці балансова вартість реалізованих запасів повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі витрати запасів повинні визнаватися як витрати періоду, в якому відбувається часткове списання чи збиток. Сума будь-якого сторнування, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування [50].

Утримання служб та відділів управління підприємством, апарату управління вимагає відповідних витрат. Дані витрати є обов'язковими і на відміну від прямих витрат, які включаються до собівартості продукції, вони відносяться до адміністративних витрат, а останні безпосередньо впливають на фінансові результати, оскільки пов'язані із обслуговуванням та організацією діяльності підприємства в цілому. Структура адміністративних витрат обмежується переліком статей, наведених в П(С)БО 16 «Витрати», що характеризують процес обслуговування та управління підприємством. Однак, наведена номенклатура витрат не є науково обґрунтованою, тому підприємства самостійно повинні розробляти статті адміністративних витрат на основі класифікації, рекомендованої П(С)БО 16 «Витрати». Невирішеним питанням залишається розподіл адміністративних витрат між об'єктами калькулювання при визначенні повної собівартості в управлінському обліку. До цього часу питання розподілу адміністративних витрат є предметом дискусій. Окремі вчені запропонували розподіляти адміністративні витрати пропорційно до основної заробітної плати виробничих працівників, інші – пропорційно прямим виробничим витратам, кількості працівників, годинам праці, витрат на оренду, страхування, опалення і освітлення, площі будівель та інше. Але, найбільш зручним і найбільш точним розподілом цих витрат є визначення коефіцієнту розподілу, який визначається як відношення загальної суми адміністративних витрат та загального обсягу виготовленої продукції. Потім кількість виготовленої продукції за кожним об'єктом калькулювання необхідно помножити на коефіцієнт розподілу ви визначити, яку суму адміністративних витрат відносити на кожний об'єкт. Розподіл

адміністративних витрат за такою методикою забезпечить управлінський персонал інформацією про витрати для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансову річну звітність підприємство подає у такому складі:

- баланс (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- звіт про власний капітал (форма № 4);
- примітки до фінансової звітності (форма № 5).

На підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 986-XIV та Порядку подання фінансової звітності, затвердженого Постановою КМ України від 28.02.2000 № 419, річну фінансову звітність підприємства (крім зведеної та консолідованої) подають органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством — іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики, щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних із державного бюджету, — органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, — фінансовим відділам місцевих органів виконавчої влади не пізніше 20 лютого наступного за звітним року [36,38].

Перед складанням річної фінансової звітності необхідно провести інвентаризацію активів та зобов'язань підприємства. Для цього на підприємстві Наказом керівника сформована постійно діюча інвентаризаційна комісія.

Щодо відображення витрат в балансі, то в статті «Основні засоби» відображається поряд з іншими показниками сума нарахованого зносу основних засобів. В статті «Незавершене виробництво» відображаються витрати на незавершене виробництво та незакінчені роботи. В статті «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи і послуги» відображається заборгованість покупців чи замовників за надані їм

продукцію, товари, роботи чи послуги. В складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце в даному звітному періоді чи попередніх періодах, але відносяться до наступних звітних періодів. Знос необоротних активів відображається в 1012, зобов'язання з оплати праці 1630 рядок.

Узагальнені дані про витрати діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2), який є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів. Відповідно до п. 4 р. I НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття за виключенням тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді) [5, с 113]. У графі 4 Звіту про фінансові результати наводять показники за аналогічний період попереднього року.

У формі № 2 у рядку 2000 “Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Також потребує уваги рядок 2300 “Витрати (дохід) з податку на прибуток”, у якому відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

Чинна форма Звіту про фінансові результати включає показники розділу “Сукупний дохід”. Згідно з п. 3 р. 1 НП(С)БО 1, сукупний дохід — це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками) [29].

Інші три розділи звіту про фінансові результати (р. I “Фінансові результати”, р. III “Елементи операційних витрат” та р. IV “Розрахунок показників прибутковості акцій”) є звичними для вітчизняних

Примітки до річної фінансової звітності (Форма №5) є наступним документом фінансової звітності в якому відображаються витрати. Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними стандартами. Хоч даний документ регулюється Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302, важливим є факт того, що даний наказ повністю спирається на положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Відносно відображення витрат, даний наказ спирається на П(С)БО 16 «Витрати», а саме на абзац 3 п.32. Підприємство може подавати звіт використовуючи не всі частини даного документу виходячи зі специфіки діяльності. До цієї форми звітності потрапляють фінансові та інвестиційні витрати. Зразок Форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» є додатком до наказу Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302.

Крім фінансової звітності, ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» складає статистичну звітність, за допомогою якої державна статистика проводить збирання інформації про масові економічні, соціальні, демографічні, екологічні та інші явища. Вона обов'язкова для всіх суб'єктів господарювання і щороку її набір та форми можуть змінюватися. Обов'язковість статистичної звітності впливає з норм Закону «Про державну статистику» від 17.09.1992 № 2614-XII. Його норми обов'язкові не лише для органів Держстату, а й для респондентів. Відповідальність за неподання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень, подання недостовірних даних у статистичній звітності, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, або із запізненням визначається ст. 1863 КпАП.

Статистична звітність може бути подана одним із таких способів: на паперових носіях; в електронному вигляді з використанням ЕЦП. Статистичну звітність можна подавати через програмне забезпечення М.Е.Дос, ЗвітОператор, BAS-Звіт, Арт-Звіт Плюс, Соната, Приват24 для

бізнесу, iFin або REPORT. Із наведеного усе програмне забезпечення дозволяє накладати електронні цифрові підписи АЦСК «ІДД ДФС». ЕЦП інших акредитаційних центрів сертифікації ключів дозволяють накладати лише окремі програмні продукти.

Досліджуване підприємство ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» заповнює форму звітності 1П-НПП (річна) «Звіт про виробництво та реалізацію промислової продукції» — подають щороку до 28.02. Статистична звітність для юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, що займаються промисловими видами діяльності, складає 1-П (ю) «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг)» за видами, подають щомісячно до 4-го числа.

## **Висновки до розділу 2**

1. Пропонуємо в Положенні про облікову політику підприємства чітко визначити витрати, які класифікують як прямі та чітко встановити витрати, що є для підприємства непрямыми, а також здійснити класифікацію норм витрат за такими ознаками:

1. За призначенням: норми витрат сировини; норми витрат матеріалів; норми витрат енергії; норми витрат палива.
2. Масштабом дії: групові (на однакові види продукції); індивідуальні.
3. Періодом дії: річні (для поточного планування); перспективні.

Це дасть можливість ефективно організувати систему обліку виробничих витрат та отримати чітку та об'єктивну інформацію про витрати виробництва. Збиток від прямих і непрямих технологічних витрат врожаю посилюється досить широким спектром тіньових витрат.

2. Для відображення витрат на ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» використовуються рахунки класу 8 і 9. Враховуючи те, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємства в цілому, для правильного обліку і контролю матеріальних

витрат на підприємстві використовуються рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Облік адміністративних витрати і витрат на збут ведеться з використанням рахунків 92 і 93. Перелік загальновиробничих витрат підприємство зазначає в обліковій політиці. Пропонуємо ведення аналітичного обліку за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям наступних субрахунків: 911 – «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»; 912 – «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»; 913 – «Транспортні витрати»; 914 – «Витрати на управління виробництвом»; 915 – «Інші витрати».

3. На підприємстві ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» фінансова звітність формується за міжнародними стандартами фінансової звітності, які на даний момент виступають як ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, що розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства, а також порівнювати результати діяльності.

Узагальнені дані про витрати діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2), який є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів. У Примітках до річної фінансової звітності зазначають фінансові та інвестиційні витрати. Крім фінансової звітності, ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» складає статистичну звітність - форму звітності 1П-НПП (річна) «Звіт про виробництво та реалізацію промислової продукції».

## РОЗДІЛ 3

### ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Економічний аналіз витрат виробництва підприємства

Аналіз витрат основної діяльності підприємства, який полягає в їх оптимізації та інформаційному забезпеченні управління витратами, здійснюється шляхом вирішення аналітичних задач, згрупованих у три блоки дослідження: стратегічний, поточний (оперативний) та ретроспективний (підсумковий) аналіз.

Ціллю завдань стратегічного аналізу є націленість на досягнення головної мети підприємства, яка передбачає, одержання максимального прибутку шляхом посилення конкурентних переваг, збільшення доходів та оптимізації витрат. Досягнення стратегічних цілей вимагає розробки тактичних заходів, які в короткостроковому періоді можуть зумовити тимчасове збільшення рівня витрат основної діяльності [57, с. 408]. Тобто головним критерієм є забезпечення таких заходів, які не просто знижують витрати, а оптимізують з метою збільшення доходу і підвищення конкурентоспроможності продукції (робіт, послуг).

Характерною особливістю оперативного аналізу є своєчасність та оперативність отримання його результатів. Такий аналіз необхідним є в оперативній (короткостроковій) системі управління (за декаду, тиждень, добу, зміну). Оперативний аналіз спрямований на дослідження первинних короткострокових причинно-наслідкових зв'язків в об'єкті аналізу (витратах основної діяльності). Такий вид аналізу забезпечує об'єктивну оцінку господарських операцій, своєчасне виявлення та вимірювання впливу базових чинників на відхилення від планів, попередніх періодів, виявлення причини, що їх обумовлюють, та резерви для прийняття оптимальних оперативних управлінських рішень. Слід відмітити, що в оперативному аналізі виявляються та вимірюються не всі чинники впливу, а лише основні, що зумовлено необхідністю оперативного отримання аналітичної інформації,

а також частково з неможливістю або недоцільністю вивчення окремих чинників [58-63].

Ретроспективний аналіз спрямований на минуле. Він пов'язаний із дослідженням господарських процесів, що вже відбулися. Для ретроспективного аналізу застосовуються традиційні, належним чином розроблені методики, які вимагають від працівників аналітичної служби уваги, професіоналізму і вміння передбачати ситуацію.

Важливим напрямом ретроспективного аналізу є оцінка структури та динаміки витрат як на рівні підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності та місць виникнення витрат.

Аналіз динаміки витрат основної діяльності проводять з метою дослідження загальних тенденцій таких показників, як абсолютна величина собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (виробничі витрати), адміністративних витрат, витрат на збут. При дослідженні динамічних рядів зі зазначених показників слід нейтралізувати вплив кількісного фактору шляхом перерахунку виробничих витрат на обсяг реалізації. Аналіз динаміки витрат загалом та окремих їх елементів доцільно порівнювати з тенденціями показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства. Аналіз структури забезпечує оцінку значущості окремих елементів та статей витрат, дозволяє дослідити ресурсомісткість окремих видів продукції, робіт, послуг, нераціональні напрями витрачання ресурсів, сегменти для особливої уваги менеджерів. Взаємозв'язок аналізу структури та динаміки дає змогу комплексно підійти до вивчення витрат, а також знайти слабкі та сильні сторони діяльності суб'єкта господарювання в частині управління витратами [64, 65].

Аналіз структури та динаміки витрат проводять за допомогою вертикального та горизонтального аналізу. Горизонтальний або часовий аналіз полягає у порівнянні кожного показника звітного періоду з попереднім періодом. Основними формами такого аналізу є: порівняння фінансових показників звітного періоду (року, кварталу, місяця) з аналогічними показниками попереднього періоду; порівняння фінансових показників в межах декількох періодів з метою виявлення тенденцій зміни (побудови лінії

тренду в динаміці); порівняння фінансових показників звітного періоду з показниками аналогічного періоду інших підприємств галузі, середніми показниками тощо.

Перевагами горизонтального аналізу є можливість одержання найбільш загального уявлення про якісні зміни, що відбувались у структурі відповідних об'єктів аналізу, а також динаміку цих змін. Цей прийом застосовують практично в усіх методиках.

Вертикальний (структурний) аналіз дозволяє встановити структуру підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожного структурного показника на результат загалом. Можна виокремити дві основні ознаки, що спричиняють необхідність і доцільність проведення вертикального аналізу. Це, по-перше, перехід до відносних показників (коефіцієнтів), який дозволяє проводити міжгосподарські порівняння економічного потенціалу і результатів діяльності різних підприємств; по-друге, відносні показники деякою мірою згладжують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть істотно спотворювати абсолютні показники фінансової звітності й тим самим ускладнюють їх зіставлення в динаміці. Вертикальний прийом фінансового аналізу досить корисний при розгляді структури витрат підприємства (вертикальний аналіз звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)) [58, с. 15].

Динаміка витрат на ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» у 2021-2023 рр. представлена у додатку Е1.

Витрати основної діяльності підприємства ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» за досліджуваний період зросли на 41096 тис. грн., або на 21,5%. Значне збільшення їх обсягу відбулось у 2023 р. – на 28330 тис. грн., або на 13,9%.

На підприємстві мали місце також інші операційні витрати, фінансові та інші витрати.

Інші операційні витрати ні підприємстві значно зменшились протягом 2022-2023 рр. порівняно з 2021 р. Якщо у 2021 р. їх обсяг склав 63483 тис. грн., то у 2023 р. – 10701 тис. грн., або на 83,1% менше. До інших операційних витрат на підприємстві відносять:

збиток від реалізації інших необоротних активів;  
 знецінення необоротних активів;  
 зарплата та пов'язані з нею виплати;  
 амортизація основних засобів;  
 штрафи і пені;  
 нестачі та витрати;  
 інші витрати

Найбільшу частку у 2023 р. в інших операційних витратах складали витрати від знецінення необоротних активів (38,8%), амортизація основних засобів (31,9%), інші витрати (20,5%).

Обсяг фінансових витрат на підприємстві дуже коливався. Найбільше фінансові витрати були здійснені у 2022 р. – 2450 тис. грн., найменше у 2023 р. – 738 тис. грн. До фінансових витрат на досліджуваному підприємстві відносять відсотки по кредитах, курсову різницю та інші витрати. Найбільшу частку з року в рік складають курсові різниці. У 2023 р. це 71,7%, відсотки по кредитах – 26,6%, інші фінансові витрати – 1,7%.

Інші витрати на підприємстві ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» мали місце лише у 2021 р. у сумі 2349 тис. грн.

В цілому обсяг витрат на підприємстві зменшувався: за 2021-2022 рр. – на 45516 тис. грн. (17,6%), за 2021-2023 рр. – на 15026 тис. грн. (5,8%).

Розглянемо динаміку витрат основної діяльності на підприємстві ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» за 2021-2023 рр. (додаток Е2)

Витрати основної діяльності підприємства складаються з:  
 собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);  
 адміністративних витрат;  
 витрат на збут.

Найбільше зросли витрати підприємства на збут. За досліджуваний період 2021-2023 рр. їх обсяг залишився на 31,2%. Також збільшились адміністративні витрати на 22,9% і собівартість реалізованих товарів 22,9%.

Наступним кроком проаналізуємо структуру витрат основної діяльності для визначення питомої ваги кожної статі витрат в їх загальній сумі. Вихідні дані та розрахунки структури витрат основної діяльності ПрАТ

«Чернівецький олійно-жировий комбінат» у 2021 – 2023 рр. наведено у додатку Е3.

Дані додатку Е3 засвідчили, що найбільшу частку витрат основної діяльності склала собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Її частка коливалась 86,3-86,8%. Питома вага адміністративних витрат на підприємстві це, як правило, 8,2-8,4%. Витрати на збут становили не більше 5,4% в загальному обсязі витрат основної діяльності.

Якщо проаналізувати структуру витрат ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» в цілому (додаток Е4), то найбільша частка – це витрати основної діяльності (від 73,9% у 2021 р. до 95,3% у 2023 р.). Частка інших операційних витрат зменшилась за період дослідження від 24,5% (2021 р.) до 4,4% (2023 р.). Питома вага фінансових витрат зовсім незначна – до 1% в загальному обсязі. Інших витрат, як зазначалось вище, у 2022-2023 рр. не було на підприємстві.

Проаналізуємо операційні витрати підприємства за елементами (додаток Е5)

З представленої таблиці можна зробити висновок, що структура операційних витрат на ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» за досліджуваній період змінювалась. Якщо у 2021 р. найбільшу частку витрат склала амортизація 40,4%, то у 2023 р. матеріальні витрати – 36,2%. Найменші частки відповідно займали відрахування на соціальні заходи – 5,5% і 3,2% відповідно у 2021 р. і 2023 р. Зменшилась частка витрат підприємства на оплату праці до 16,8% від 25,9%. І слід відмітити значне зростання інших операційних витрат від 7,0% (2021 р.) до 18,7% (2023 р.).

В цілому операційні витрати ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» збільшились за весь період дослідження на 134610 тис. грн., або на 106,7%.

При здійсненні аналізу адміністративних витрат та витрат на збут, важливе значення має раціональна організація аналітичного обліку таких витрат. Структуру адміністративних витрат на ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» у 2023 р. за статтями представлено у додатку Е6.

Дані додатку Е6 свідчать, що найбільшу частку адміністративних витрат складають витрати на оплату праці адміністрації (77,0%) та відрахування на соціальні заходи (17,3%). Також підприємство користується послугами сторонніх організацій (2,6% від загального обсягу адмінвитрат) та послугами банку (1,5%). Інші витрати такі як матеріальні та амортизація незначні – до 1%.

Щодо витрат на збут, то такі витрати сформовані в межах чотирьох статей: витрати на оплату праці (79,7%), відрахування на соціальні заходи (17,5%), амортизація (0,6%), послуги сторонніх організацій (2,2%) (додаток Е7).

В процесі здійснення аналізу витрат основної діяльності доцільно оцінити вплив таких витрат на прибутковість підприємства. Проаналізуємо рентабельність діяльності ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» за 2021-2023 рр. і представимо результати аналізу у додатку Е8.

Показник рентабельності активів показує, що в 2023 році на 1 гривню активів припадало 1,22 гривень чистого збитку, аналогічно у попередньому році. Тільки у 2021 р. на 1 гривню активів припадало 0,09 гривень чистого прибутку.

Рентабельність реалізованої продукції показує, що в результаті витрат 1 гривні на виробництво товарів, робіт та послуг підприємство отримує в 2023 році 0,07 гривень збитку. Загалом чиста рентабельність продажу зменшилась на 0,53 грн. Рентабельність витрат спостерігалась лише у 2021 р. Витрати на 1 грн. продукції становили від 1,15 до 1,25 грн.

Отже, коефіцієнт збитковості господарської діяльності у 2023 р. склав 0,239.

Провівши аналіз звітності підприємства ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат», прийшли до висновку, що в 2022-2023 рр. показники рентабельності зменшились (порівняно з 2021 роком), причиною чого може бути кризове становище в країні, збільшення ставок мінімальної заробітної плати, бази нарахування заробітної плати і також збільшення витрат на придбання сировини та матеріалів, зростання інших операційних витрат.

### **3.2. Комп'ютеризація обліку витрат основної діяльності на підприємстві та шляхи її удосконалення**

Автоматизація обліку витрат виробництва охоплює широку сферу трудомістких операцій, зокрема: групування витрат; визначення планової та фактичної собівартості продукції, напівфабрикатів і незавершеного виробництва; облік відхилень від норм витрат; формування кореспонденції рахунків й відображення її на рахунках синтетичного та аналітичного обліку. Специфікою автоматизації обліку витрат виробництва є те, що загальним інформаційним масивом є дані, отримані з інших облікових ділянок (заробітної плати, матеріалів тощо) [51, с. 210].

Узагальнено механізм обліку виробничої діяльності в системі «BAS. Комплексне управління підприємством», конфігурація «Бухгалтерія» охоплює такі етапи:

- нагромадження усіх витрат виробництва протягом виробничого періоду;

- облік випуску готової продукції (напівфабрикатів, виробничих послуг) протягом місяця;

- розрахунок фактичної собівартості виготовленої продукції та наданих послуг [52].

У системі «BAS: Бухгалтерія» облік витрат виробництва та калькулювання продукції розпочинається з налаштування облікової політики підприємства. Важливими складовими формування основних положень облікової політики в частині витрат виробництва є: метод розподілу витрат на прямі (23 «Виробництво») і непрямі (91 «Загальновиробничі витрати»); порядок закриття рахунків; спосіб розрахунку собівартості готової продукції й напівфабрикатів. Здійснення автоматизованого обліку витрат на виробництво в системі «BAS: Бухгалтерія» вимагає попереднього налаштування облікової політики організації (команда меню «Головне» – «Облікова політика організації») за таким порядком:

- у вкладці «Виробництво» необхідно налаштувати алгоритми розподілу витрат на рахунках 23, 91;

установити переділи для організацій;

у документі «Встановлення порядку підрозділів для закриття рахунків витрат» (команда меню «Підприємство» – «Облікова політика») задається порядок підрозділів для закриття рахунків при розрахунку собівартості готової продукції й напівфабрикатів.

У системі «BAS: Бухгалтерія» усі виробничі облікові процеси реалізовані незалежно один від одного за допомогою різних документів.

Нагромадження витрат і випуск готової продукції ведуться паралельно протягом виробничого періоду. В кінці звітного періоду здійснюється розрахунок фактичної собівартості готової продукції.

До витрат на виробничу діяльність відносять:

прямі виробничі витрати (незавершене виробництво) – обліковують на субрахунках рахунку 23 «Виробництво»;

непрямі витрати (загальновиробничі) на виробництво – обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;

витрати на брак – обліковують на рахунку 24 «Брак у виробництві».

Для отримання детальної інформації щодо обліку витрат виробництва у системі «BAS: Бухгалтерія» передбачено ведення аналітичного обліку, який здійснюється за допомогою спеціального механізму «субконто», що є певним набором однотипних об'єктів обліку. Програма «BAS: Бухгалтерія» дає можливість поповнювати перелік необхідних довідників типової конфігурації. Довідники – це спеціальні засоби, що забезпечують ведення списків однотипних облікових об'єктів та зберігання параметрів, що характеризують ці об'єкти. Всі об'єкти довідника мають свій унікальний код, який уможливорює програмі їх ідентифікувати, незалежно від значень інших параметрів, у тому числі й назви. Зазвичай, кожному виду субконто відповідає окремий довідник [54].

Основними довідниками, що містять інформацію стосовно обліку витрат виробництва та калькулювання продукції (робіт, послуг) є:

«Статті витрат». Довідник відповідає за класифікацію витрат за економічними елементами та розподіл загальновиробничих витрат;

Для класифікації витрат використовують довідник «Статті витрат». (додаток Ж).

«Номенклатура», де зосереджено інформацію щодо коду, повного найменування, класу та типу позиції товарноматеріальних цінностей (запасів). Довідник «Номенклатура» забезпечує організацію аналітичного обліку у розрізі номенклатурних груп, що дає можливість нагромаджувати витрати за об'єктами обліку. У номенклатурну групу, здебільшого, об'єднують продукцію, що має однакову структуру собівартості. За кожним видом продукції закріплюється номенклатурна група і фіксується основне призначення у виробництві;

«Номенклатурна група». Довідник містить перелік нормативних груп у розрізі яких передбачено ведення синтетичного обліку; – «Технологічні операції» [55, с. 334].

Довідник «Номенклатурна група» містить перелік усіх виробничих операцій, що виконуються на підприємстві, зокрема норму часу, що є довідковим значенням і використовується у розрахунках заробітної плати працівникам. Протягом всього виробничого процесу здійснюється накопичення матеріальних витрат. Для цього у типовій конфігурації системи «BAS: Бухгалтерія» використовуються первинні документи різних облікових ділянок.

Типова конфігурація «Бухгалтерія для України» системи «BAS: Бухгалтерія» передбачає нормування прямих виробничих витрат, тобто зберігає інформацію про матеріали та напівфабрикати, які необхідні для виготовлення визначеної кількості продукції (послуг), в довіднику «Специфікації номенклатури» (підпорядковується довіднику «Номенклатура») та дозволяє автоматизувати процес заповнення документів, які списують матеріали зі складу у виробництво. Одна номенклатурна позиція готової продукції може мати декілька специфікацій, діючих паралельно. Одна з них має бути визначена основною і пропонуватись в документах за замовчуванням.

Протягом всього періоду виробництва готової продукції здійснюється нагромадження матеріальних і нематеріальних витрат. Для нагромадження

матеріальних і нематеріальних витрат у типовій конфігурації «Бухгалтерія для України» системи «BAS: Бухгалтерія» використовуються документи різних ділянок обліку. Так, передача матеріалів і напівфабрикатів у виробництво відображується документом «Вимога-накладна» (команда меню «Виробництво»). Вартість переданих матеріалів списується на витрати виробництва. Документ призначений для відображення як прямих виробничих витрат, так і непрямих – загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут. Якщо при списанні матеріалів на прямі виробничі витрати (субрахунки рахунку 23) потрібно вказувати різні номенклатурні групи, то в документі «Вимога-накладна» необхідно встановити прапорець «Рахунки витрат на закладці «Матеріали»».

При списанні матеріалів на непрямі витрати (рахунки 91, 92, 93) напрямок нагромадження витрат вказується для документу загалом у вкладці рахунків обліку витрат. Якщо на підприємстві прийнято здійснювати списання матеріалів під конкретний випуск продукції, то списання матеріалів можна здійснити одночасно із відображенням випуску продукції документом «Звіт виробництва за зміну» (команда меню «Виробництво»). Для цього в документі встановлюється прапорець «Використовувати матеріали». Якщо на продукцію, що випускається, є нормативи, то посилання на специфікацію в табличній частині документу закладки «Продукція» дозволить автоматично заповнити закладку «Матеріали».

У табличній частині документу «Звіт виробництва за зміну» в закладці «Послуги» зазначаються виробничі послуги, що надаються підрозділам підприємства. При цьому обов'язково вказується підрозділ, в якому надані послуги; рахунок витрат, на який відносять ці послуги (23,91,92,93), та аналітика для цих рахунків. Якщо при виробництві утворюються зворотні відходи, то їх оприбуткування в документі зазначається в закладці «Зворотні відходи». При цьому вказується вартість, яка не перераховується при розрахунку собівартості. Зворотні відходи оприбутковують на той же склад, що й продукцію. Накопичення нематеріальних витрат у системі «BAS: Бухгалтерія» здійснюється за допомогою різних документів. Так, витрати, пов'язані із послугами, отриманими від контрагентів, відображуються

документом «Надходження товарів і послуг» (закладка «Послуги»). Витрати, сплачені через підзвітну особу, оформлюються документом «Авансовий звіт» (закладка «Інші»). Якщо потрібно оформити витрати з оплати праці, то використовується документ «Нарахування зарплати». Витрати, пов'язані з амортизацією необоротних активів, відображує регламентний документ «Закриття місяця». Випуск продукції у типовій конфігурації відображається за попередньою (плановою) собівартістю. Планова собівартість в документах випуску може задаватися користувачем ручним способом або підставлятися за замовчуванням. Випуск готової продукції та напівфабрикатів та оприбуткування їх на склад оформляється документом «Звіт виробництва за зміну» (закладка «Продукція»). При цьому обов'язково вказується планова собівартість, пропорційно якій буде розраховуватись фактична собівартість. У шапці документу вказується місце зберігання оприбуткованої готової продукції, рахунок обліку витрат виробництва (субрахунки рахунку 23) та підрозділ, в якому продукція випускається.

При списанні готової продукції з рахунку 26 «Готова продукція» сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 «Готова продукція» і дебетом відповідних рахунків. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції. Розрахунок фактичної собівартості здійснюється в кінці звітного періоду регламентною операцією «Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)» документу «Закриття місяця» (команда меню «Операції»).

У редакції «BAS: Бухгалтерія» бухгалтерський та податковий облік ведеться у реєстрі бухгалтерії на бухгалтерському плані рахунків. Доходи і витрати підприємства обліковуються у розрізі статей Декларації з прибутку

та додатків до неї. План рахунків системи «BAS: Бухгалтерія» в частині рахунків обліку витрат представлено у додатках дослідження.

Для перевірки відповідності бухгалтерського та податкового обліків можна скористатися бухгалтерськими звітами, такими як «Оборотно-сальдова відомість», «Оборотно-сальдова відомість по рахунку», «Обороти рахунку», «Зведені проводки», «Карточка рахунку», «Аналіз субконто» та ін., налаштувавши відповідні показники.

В умовах застосування автоматизованих систем бухгалтерського обліку методологія обліку значно удосконалюється: змінюється система бухгалтерського обліку, обліковий процес, підвищується рівень управління підприємством, відбувається якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій. Автоматизація обліку, зокрема, ставить нові вимоги до первинної інформації. Різноманітність форм подання такої інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік доходів і витрат безпосередньо на підставі первинних документів без попереднього їх накопичення та узагальнення [25, с.126].

Отже, ефективне ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. Проектування інформаційних потоків доходів і витрат та запровадження багаторівневого аналітичного обліку фінансових результатів забезпечить раціональну побудову інформаційної системи підприємства та сприятиме удосконаленню управління фінансовими результатами.

### **Висновки до розділу 3**

1. Аналіз витрат ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» дозволив встановити, що витрати основної діяльності для підприємства становлять 95-96%. Близько 3-4% всіх витрат займають інші операційні витрати та до 1% - фінансові витрати. У витратах основної діяльності 86-87% займає собівартість реалізованої продукції. Адміністративні витрати та витрати на збут становлять 8% і 5% відповідно. Зростання адміністративних

витрат пов'язано із зростанням заробітної плати управлінського персоналу, питома вага цієї статті витрат складає 77-78%. У витратах на збут ситуація аналогічно, переважають витрати на оплату праці (79-80%).

Дослідження операційних витрат на ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» виявило зростання матеріальних витрат та інших операційних витрат, серед яких переважали витрати від знецінення необоротних активів, амортизація основних засобів та інші витрати.

2. В процесі здійснення аналізу витрат основної діяльності доцільно оцінити вплив таких витрат на прибутковість підприємства. Рентабельність реалізованої продукції показала, що в результаті витрат однієї гривні на виробництво продукції підприємство отримало у 2023 р. 0,07 гривень збитку. Чиста рентабельність продажу зменшилась на 0,53 грн. Рентабельність витрат спостерігалась лише у 2021 р. Витрати на одну гривню продукції становили від 1,15 до 1,25 грн. Коефіцієнт збитковості господарської діяльності у 2023 р. склав 0,239. Причиною такого стану може бути в цілому кризове становище в країні, збільшення ставок мінімальної заробітної плати, бази нарахування заробітної плати, а також збільшення витрат на придбання сировини та матеріалів, зростання інших операційних витрат.

3. Доведено, що ефективне ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. Проектування інформаційних потоків доходів і витрат та запровадження багаторівневого аналітичного обліку фінансових результатів забезпечить раціональну побудову інформаційної системи підприємства та сприятиме удосконаленню управління фінансовими результатами. Пропонуємо керівництву ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» звернути увагу на програмний продукт «BAS: Бухгалтерія», який забезпечить комп'ютеризацію ведення бухгалтерського і податкового обліку з урахуванням галузевих особливостей. Різноманітність електронних форм для систематизації первинної інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік витрат безпосередньо без попереднього їх накопичення та узагальнення. Наявність стандартної бухгалтерської звітності, регістрів накопичення, відомостей, бухгалтерії

дозволяє в будь-який момент проаналізувати порядок ведення обліку на підприємстві. Програма дозволяє формувати електронну звітність з використанням вбудованих форм або спеціального додатку «FREDO-Звіт».

## ВИСНОВКИ

Проведено дослідження обліку та аналізу витрат основної діяльності підприємства на прикладі ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат», м. Чернівці за період 2021-2023 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків:

1. Встановлено, що олійно-жирова галузь в національній економіці України представляє широкий асортимент продукції, високий рівень прибутковості та конкурентоспроможності, застосування нових технологій, залучення іноземних вкладів, значна орієнтація на експорт сировини. На даний момент серед інших країн у всьому світі, Україна розділяє своє лідерство з виробництва соняшника, з такими країнами, як Аргентина, Росія, Туреччина. Україна у світовому виробництві соняшnikової олії має частку на рівні 32,37%, тоді як Європейський Союз (EU-28) – лише 19,31%. Частка експорту Україною соняшnikової олії у світовому експорті становить 56,93%, тоді як внутрішнє споживання – лише 3,34% світового споживання. Дослідження теоретичних засад дозволило визначити, що витрати з економічної точки – це використання різних видів ресурсів, а з бухгалтерської – це тільки конкретні витрати ресурсів.

2. В своїй діяльності щодо обліку витрат підприємство ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» керується положеннями, відображеними в Господарському, Податковому Кодексах України; Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), П(С)БО 16 «Витрати»; П(С)БО 31 «Фінансові витрати»; Указів Президента України; постанов й рішень Кабінету Міністрів України; наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз'яснень міністерств та відомств; планів рахунків бухгалтерського обліку; наказу про облікову політику підприємства.

3. Досліджуваним підприємством є Приватне акціонерне товариство (ПрАТ) «Чернівецький олійно-жировий комбінат», яке входить до складу виробничого комплексу Промислової групи "Віойл". Аналіз фінансово-

господарської діяльності підприємства свідчить про негативні процеси, які відбуваються на підприємстві. У 2022-2023 рр. підприємство завершила фінансово-господарську діяльність зі збитками. Скоротилась середньооблікова чисельність працюючих на підприємстві до 443 осіб. Звідси зростання продуктивності праці одного працівника до 419,4 тис. грн., або на 23,3%. У 2021 р. мала місце рентабельність реалізації продукції 0,3%, у 2022-2023 рр. – збитковість 21,9 і 34,4% відповідно. Оцінка фінансового стану підприємства також виявила значне погіршення показників ліквідності, фінансової стійкості та ділової активності у 2023 р.

4. Пропонуємо в Положенні про облікову політику підприємства чітко визначити витрати, які класифікують як прямі та чітко встановити витрати, що є для підприємства непрямыми, а також здійснити класифікацію норм витрат за такими ознаками:

1. За призначенням: норми витрат сировини; норми витрат матеріалів; норми витрат енергії; норми витрат палива.
2. Масштабом дії: групові (на однакові види продукції); індивідуальні.
3. Періодом дії: річні (для поточного планування); перспективні.

Це дасть можливість ефективно організувати систему обліку виробничих витрат та отримати чітку та об'єктивну інформацію про витрати виробництва. Збиток від прямих і непрямих технологічних витрат врожаю посилюється досить широким спектром тіньових витрат.

5. Для відображення витрат на ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» використовуються рахунки класу 8 і 9. Враховуючи те, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємства в цілому, для правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві використовуються рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Облік адміністративних витрати і витрат на збут ведеться з використанням рахунків 92 і 93. Перелік загальновиробничих витрат підприємство зазначає в обліковій політиці. Пропонуємо ведення аналітичного обліку за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям наступних субрахунків: 911 – «Витрати на утримання та

експлуатацію виробничого обладнання»; 912 – «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»; 913 – «Транспортні витрати»; 914 – «Витрати на управління виробництвом»; 915 – «Інші витрати».

6. На підприємстві ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» фінансова звітність формується за міжнародними стандартами фінансової звітності, які на даний момент виступають як ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, що розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства, а також порівнювати результати діяльності.

Узагальнені дані про витрати діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2), який є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів. У Примітках до річної фінансової звітності зазначають фінансові та інвестиційні витрати. Крім фінансової звітності, ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» складає статистичну звітність - форму звітності ІП-НПП (річна) «Звіт про виробництво та реалізацію промислової продукції».

7. Аналіз витрат ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» дозволив встановити, що витрати основної діяльності для підприємства становлять 95-96%. Близько 3-4% всіх витрат займають інші операційні витрати та до 1% - фінансові витрати. У витратах основної діяльності 86-87% займає собівартість реалізованої продукції. Адміністративні витрати та витрати на збут становлять 8% і 5% відповідно. Зростання адміністративних витрат пов'язано із зростанням заробітної плати управлінського персоналу, питома вага цієї статті витрат складає 77-78%. У витратах на збут ситуація аналогічно, переважають витрати на оплату праці (79-80%).

Дослідження операційних витрат на ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» виявило зростання матеріальних витрат та інших операційних витрат, серед яких переважали витрати від знецінення необоротних активів, амортизація основних засобів та інші витрати.

8. В процесі здійснення аналізу витрат основної діяльності доцільно оцінити вплив таких витрат на прибутковість підприємства. Рентабельність реалізованої продукції показала, що в результаті витрат однієї гривні на виробництво продукції підприємство отримало у 2023 р. 0,07 гривень збитку. Чиста рентабельність продажу зменшилась на 0,53 грн. Рентабельність витрат спостерігалась лише у 2021 р. Витрати на одну гривню продукції становили від 1,15 до 1,25 грн. Коефіцієнт збитковості господарської діяльності у 2023 р. склав 0,239. Причиною такого стану може бути в цілому кризове становище в країні, збільшення ставок мінімальної заробітної плати, бази нарахування заробітної плати, а також збільшення витрат на придбання сировини та матеріалів, зростання інших операційних витрат.

9. Доведено, що ефективне ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. Проектування інформаційних потоків доходів і витрат та запровадження багаторівневого аналітичного обліку фінансових результатів забезпечить раціональну побудову інформаційної системи підприємства та сприятиме удосконаленню управління фінансовими результатами. Пропонуємо керівництву ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» звернути увагу на програмний продукт «BAS: Бухгалтерія», який забезпечить комп'ютеризацію ведення бухгалтерського і податкового обліку з урахуванням галузевих особливостей. Різноманітність електронних форм для систематизації первинної інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік витрат безпосередньо без попереднього їх накопичення та узагальнення. Наявність стандартної бухгалтерської звітності, реєстрів накопичення, відомостей, бухгалтерії дозволяє в будь-який момент проаналізувати порядок ведення обліку на підприємстві. Програма дозволяє формувати електронну звітність з використанням вбудованих форм або спеціального додатку «FREDO-Звіт».

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голюков А. П. Економіка України: підручник. Київ : Знання, 2019. 286 с.
2. Крикуненко А. С. Аналіз сучасного стану сільськогосподарської галузі. Публічне управління та адміністрування у процесах економічних реформ. 2017. 174 175 с.
3. Онищенко О. В. Проблемні аспекти розвитку підприємств олійно- жирової галузі в Україні. Інфраструктура ринку. 2017. №14. URL : <http://www.market-infr.od.ua/uk714-2017>.
4. США і Україна лідирують за темпами зростання агропромислового імпорту до ЄС. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2785992-ssa-ta-ukraina-lidiruut-za- tempami-zrostanna-agropromislovogo-impoitu-do-es.html>.
5. Адамовська В. С. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. Агросвіт, 2015. № 8. С. 58-61.
6. Бондаренко Н. М. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. Науковий вісник Херсонського державного університету, 2015. Випуск 11. Частина 2. С. 51-54.
7. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах. Національний університет «Львівська політехніка», 2017. URL: <http://vlp.com.ua/files/54.pdf>.
8. Біла О. Е. Фінанси підприємств : навч. посібн. Львів : Вид-во «Магнолія 2006», 2018. 383 с.
9. Грещак М. Г. Управління витратами : навч.-метод, посібник для самост. вивч. дисц. Київ: КНЕУ, 2022. 131 с.
10. Юровский Б.С. Планування, облік та аналіз собівартості продукції: підручник. Харків: Консульт, 2016. 368 с.
11. Ковтун С. Управління затратами: навч. посіб. Харків : Фактор, 2007. 272с.
12. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства : монографія. Київ: Лібра, 2017. 320 с.

13. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економічний часопис-XXI, 2023. № 1-2(2). С. 52-56.
14. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2020. 450 с.
15. Овчаренко Є. І. Застосування класифікаторів витрат в управлінському обліку підприємства. 36. наук. пр. «Економіка. Менеджмент. Підприємництво», 2018. № 20.
16. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2021. 336 с.
17. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки», 2019. Вип. 4 (50). С. 15-23.
18. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2016. 526 с.
19. Турило А. М. Аналіз результативності інвестиційних проектів з використанням коефіцієнта нормалізації. Економіка: проблеми теорії та практики : 36. наук, праць. Вип. 233. Т. 5. Дніпропетровськ: ДНУ, 2017. С.850-861.
20. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2023. 656 с.
21. Управління витратами: навч. посіб. / М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С Коцюба та ін.; за заг. ред. М.Г. Грещака. Київ: КНЕУ, 2018. 264 с.
22. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2021. 336 с.
23. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2016. 526 с.
24. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2020. 450 с.
25. Карпова Т. П. Управлінський облік : підручник. Київ : ЮНІТІ, 2023. 350 с.
26. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

27. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами і доповненнями URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv>.
28. Про акціонерні товариства: закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI: URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
29. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [ URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
31. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004. - Перекл. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. - Ч. 1. – Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2015. - 1304 с.
32. Обермейстер А. Расходы в US GAAP. URL: [http://www.gAAP.ru/biblio/gAAP-ias/compare\\_rus/023.asp](http://www.gAAP.ru/biblio/gAAP-ias/compare_rus/023.asp).
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів»/ URL: <http://www.minfm.gov.ua/control/>.
34. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність №2258- VIII від 21.11.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
35. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень: закон України №2164 від 05.10.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.Ua/laws/show/2164-19>
36. Радченко К.М. Витрати як об’єкт обліку та їх місце в системі бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2019. № 4(50). С. 132-134.
37. Бондаренко Н.М. Собівартість продукції: економічна сутність та її види/ Науковий вісник Херсонського державного університету, 2015. Випуск 11. Частина 2. С. 51-54.
38. Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів. Бізнес Інформ. 2015. № 8. С. 194-199.

39. Реслер М. Облікова політика - основа методичного забезпечення обліково-аналітичного механізму. Економічний аналіз. 2022. № 11(4). С. 278-280.
40. Гаценко-Колумбет О.П. Формування облікової політики підприємства щодо витрат виробництва. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2022. № 4(62). С. 52-54.
41. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v063520l-13?lang=ru>.
42. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2017 р. № 373. URL: <http://ua-info.biz/legal/basebw/ua-wmehft.htm>.
43. Войнаренко М.П., Аксьонова Т.М. Проблеми формування облікової політики підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2019. № 4. Т. 3. С. 96-99.
44. Фінансовий облік : підручник / Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. Київ: «Хай-Тек Прес», 2021. 544 с.
45. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. 2-ге вид., випр. і доп. Київ: Знання, 2020. 229 с.
46. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків: Фактор, 2015. 266 с.
47. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика. Економіка. Київ, 2009. № 4. С. 16-20.
48. Голов С. Ф. МСФЗ в Законі. Бухгалтерський облік і аудит. 2021. № 9. С.3-9.
49. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник Київ: Лібра, 2004. 880 с.
50. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ, заред. С. Ф. Голова. Київ : ФПБАУ, 2020. 1820 с.
51. Лучик С. Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. 2024. Вип. IV (56). С. 209-217.

52. Дробязко С. І. Методичні основи управління витратами підприємства. Економіка підприємства. Науково-практичний журнал «Академічний огляд». Дніпропетровськ : Видавництво ДУЕП, 2020. № 1(32). 127 с. С. 55 -60.
53. Використання прикладного рішення «BAS: Бухгалтерія» редакція 1.2. Методичні матеріали для слухачів сертифікованого курсу. BAS-Теллур. Київ : BAS, 2021. 471 с.
54. Клименко В. О. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 320 с.
55. Шевчук О.А. Сучасні інформаційні системи обліку на підприємстві. Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації. Тези-доповідей Одинадцятої Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль, 13-14 березня 2014 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2024. Том 2. С. 333-335.
56. Петрицька О.С. Економічний аналіз: перспективи розвитку. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2015. № 3(3). С. 67-71.
57. Великий Ю. В. Аналіз господарської діяльності : [навчальний посібник]. Миколаїв : Вид-во ЧДУ імені Петра Могили, 2024. 156 с.
58. Кальна Т. А. Прийоми фінансового аналізу: переваги та недоліки. Економічний аналіз. 2024. Том 15. № 2. С. 13-18.
59. Котенко Т. Ю. Аналіз витрат як складова управління на підприємствах будівельної галузі. Актуальні проблеми економіки, 2020. № 6. С. 118-121.
60. Олійник С.О. Особливості обліку та управління витратами на підприємстві. Журнал науковий огляд, 2017. № 5 (37). С. 1-13.
61. Олійник О.В. Стан економічного аналізу в Україні: проблеми адаптивності до інституційних запитів. Міжнародний збірник наукових праць. 2024. Випуск 1(16). 158-169.
62. Організація і методика економічного аналізу: навчальний посібник / Г.І. Андреева, В.А. Андреева. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2019. 353 с.
63. Петрицька О.С. Економічний аналіз: перспективи розвитку. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2015. № 3 (3). С. 67-71.
64. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія Київ : УБС НБУ, 2018. 219 с.

65. Пурій Г. В. Методичні підходи до управління операційними витратами підприємств з метою запобігання банкрутству. *Бізнес Інформ*, 2023. № 5. С.293-298.
66. Огійчук М.Ф. Аудит: навч. посібник. 3-тє вид., переробл. і допов. Київ: Алерта, 2016. 752 с.
67. Шелковникова О. В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів. *Наукові праці КНТУ. Економічні науки*, 2020. № 17 С. 132-147.
68. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економічний часопис-XXI*, 2023. № 1-2(2). С. 52-56.
69. Болюх М.А. Економічний аналіз : навч. посібник. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2023. 556 с.
70. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 216 с.
71. Ільїна С.Б. Основи аудиту: навч.'практ. посібник. Київ : Кондор, 2019. 378с.
72. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Київ: Каравела, 2024. 568 с.
73. Огійчук М.Ф. Аудит: навч. посібник. Київ : Алерта, 2016. 752 с.
74. Гриценко О.І. Дослідження питання удосконалення обліку витрат операційної діяльності. *Вісник Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля: науковий журнал*. Луганськ, 2024. № 2 (209). С. 61-66.