

## СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

*Проаналізовано сучасний стан олійно-жирової промисловості України та охарактеризовано тенденцію розвитку цієї галузі агропромислового комплексу. Виявлено нагальні проблеми бухгалтерського обліку витрат підприємств олійно-жирової промисловості, ідентифіковано місця виникнення витрат та їх склад, сировинну базу, види продукції й відходів, а також визначено напрями господарської діяльності (її види), що зумовлюють витрати, задля підвищення ефективності управління ресурсним потенціалом суб'єкта господарювання та можливості оптимізації його фінансових результатів. Під час дослідження виокремлено напрями вдосконалення організаційних та методичних аспектів бухгалтерського обліку витрат підприємств олійно-жирової промисловості, зокрема в частині внутрішньої бухгалтерської звітності запропоновано розкриття інформації про витрати відповідно до видів діяльності, видів олійно-жирової продукції, центрів виникнення витрат і відходів виробництва, що сприяє оптимізації виробничої собівартості та витрат суб'єкта господарювання в цілому.*

**Ключові слова:** витрати; виробничі витрати; витрати діяльності; бухгалтерський облік; підприємства олійно-жирової промисловості.

**Постановка проблеми.** Для можливості виявлення проблем бухгалтерського обліку витрат підприємств олійно-жирової промисловості, його удосконалення для сучасних вимог управління господарською діяльністю, необхідно вивчити, проаналізувати та виокремити особливості діяльності підприємств досліджуваної галузі АПК, ідентифікувати номенклатуру виробничих запасів, асортимент продукції, види господарської діяльності тощо.

Олійно-жирова промисловість – одна з провідних галузей харчової промисловості, структурний підкомплекс АПК, який об'єднує виробників насіння та олійно-жирової продукції (олія як харчовий продукт для задоволення попиту населення, а також як напівфабрикат при виготовленні маргарину, майонезу, мила, стеаринових свіч, оліфи, парфумів тощо). Підприємства олійно-жирової промисловості як вихідну сировину для виробництва продукції використовують насіння таких олійних культур, як соняшник, льон, бавовник, соя, гірчиця, арахіс, рапс, конопля тощо. Вказана сировинна база є основною складовою витрат діяльності, тому затребувані її обсяги зумовлюють розширення посівів олійних культур у сільському господарстві, підвищення їх врожайності, збільшення жирності насіння. Тому поліпшення системи управління підприємств олійно-жирової промисловості в частині формування інформаційних ресурсів про витрати діяльності (зокрема, виробничі) є невід'ємною складовою розвитку АПК України та економіки держави в цілому.

Отже, на сьогодні постає необхідність вдосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат підприємств олійно-жирової промисловості, що дозволить створити інформаційне забезпечення управління витратами, зокрема їх оптимізації, а також мінімізації економічних ризиків діяльності, для підтримки конкурентоспроможності на ринку та формування інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання.

**Метою дослідження** є вивчення й аналіз сучасного стану бухгалтерського обліку підприємств олійно-жирової промисловості для можливості виявлення проблем у даному напрямі, пошуку шляхів їх вирішення, а також розвитку бухгалтерського обліку таких витрат.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми бухгалтерського обліку витрат стали об'єктом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених: Н.Байдона, М.Т. Білухи, Д.Біттла, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Р.Віллета, А.М. Герасимовича, С.Дипіази (молодшого), І.В. Замули, І.В. Жиглей, В.М. Жука, Р.Екклза, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.Є. Ластовецького, В.Г. Лінника, Ю.Я. Литвина, В.А. Лук'яніхіна, Л.Г. Мельника, Є.В. Мниха, Л.В. Нападівської, В.Д. Параджанова, Н.П. Петрушенко, І.І. Пилипенка, С.К. Рашида, М.І. Скрипник, В.В. Сопка, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука. Аналіз праць попередників підтверджує вагомі наукові та практичні результати у дослідженні розвитку бухгалтерського обліку витрат як основи інформаційного забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства. Однак в умовах високого рівня господарських ризиків, економічних та природних загроз діяльності підприємств АПК залишаються невирішеними теоретичні та практичні питання щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат підприємств олійно-жирової промисловості задля можливості оптимізації фінансових результатів суб'єктів господарювання досліджуваної галузі.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Олійний ринок України є одним з перспективних секторів аграрного виробництва. Олійно-жирова промисловість після визнання урядом її стратегічної ролі в економіці почала розвиватися пришвидшеними темпами. Продукція підприємств досліджуваної галузі зростаючим попитом на світовому ринку, що зумовлено двома основними факторами: 1) зростаючою переорієнтацією у структурі харчування людей на олії й жири рослинного походження через їх фізіологічні переваги і більш доступні ціни, порівняно із тваринними жирами;

2) динамічним зростанням у всьому світі виробництва біодизельного пального на основі рослинних олій на фоні прогресуючого зростання цін на мінеральні енергоресурси та зменшення їх природних запасів [1].

Україна у 2014 році виробила 4 млн. 650 тис. т олії. Соняшникова олія у структурі світових продажів посідає третє місце. В обсягах світового експорту соняшникової олії українська олія займає майже 60 %. Перевагою є те, що ця галузь є експортно орієнтованою, адже всередині країни споживається лише до 20 % виробленої олії [4].

Якщо проаналізувати структуру олійних культур, то ще 5 років тому в ній домінував соняшник. А тепер маємо 2,2 млн. т ріпаку, 3,5 – сої, соняшнику залишилося 64 %. І тенденція на зменшення соняшнику та збільшення передусім сої триватиме. Можливість переробляти ріпак і сою на всіх українських підприємствах існує, тому, нівелюючи конкуренцію, зі стратегічною метою треба переходити й на переробку альтернативних культур [4].

Спеціалізація підприємства досліджуваної галузі відіграє значну роль в організації бухгалтерського обліку витрат, зокрема під час калькулювання собівартості, відображення витрат у складі виробництва чи інших операційних витрат, визначення ступеня виконання контрольної функції обліку.

На підприємствах олійно-жирової промисловості спеціалізація здійснюється у двох видах [2, с. 26]:

1) предметний – відособленість виробництва однорідної або обмеженої за асортиментом готової продукції (виробництво однорідної готової продукції, такої, як олія та шрот, що обумовлюється характером технології виготовлення готової продукції, яка потребує безперервності технологічного процесу);

2) технологічний – відособленість стадій технологічного процесу в окремі виробництва.

Підприємства олійно-жирової промисловості відповідають предметній формі спеціалізації виробничих процесів, тому їх можна умовно поділити на три групи [3, С. 315]:

Перша – це підприємства, що виготовляють олію, олійно-жирові та олійноекстракційні комбінати.

Друга – це підприємства, для яких виробництво рафінованої дезодорованої олії не є основним видом діяльності (виготовлення до 20 % від загального обсягу соняшникової олії).

Третя – це виробники олійно-жирової продукції – маргаринові заводи, миловарні комбінати, що використовують соняшкову олію у процесі виробництва своєї продукції.

Поряд з цим, слід підкреслити, що одним із важливих факторів впливу на організацію бухгалтерського обліку витрат підприємства олійно-жирової промисловості та на можливість їх оптимізації є його географічне розташування. Найліпшим є розміщення виробничих потужностей в місцях великих посівів олійної сировини, однак для підприємств з виготовлення маргарину та майонезу велике значення має споживчий фактор. Проте слід враховувати можливість забезпечення виробництва додатковими виробничими запасами – хімічними розчинниками, реактивами, есенціями, ароматичними речовинами, текстильними фільтрами, пакувальними матеріалами, тарними тканинами, скляним приладдям, паперово-целюлозними засобами. Окрім цього, основою є постачання устаткування й апаратури, інструментів і запасних частин для безперебійності виробничих процесів. З наведеного можна зробити висновок, що концентрація виробництва підприємства олійно-жирової промисловості суттєво впливає на майбутню ціну продукції, що ним виготовляється.

Випереджаючий ріст переробних потужностей зумовлює жорстку конкуренцію між переробними підприємствами на внутрішньому ринку олійних культур і є фактором підтримки рівня закупівельних цін на олійні культури. Виробнича база підприємств дозволяє переробляти різні види насіння олійних культур – соняшника, ріпаку, сої, а вкладені інвестиції зумовлюють інвесторів проводити зважену цінову політику відносно олійної сировини, що стимулює до вирощування олійних культур [1].

Для визначення особливостей виробництва підприємств олійно-жирової промисловості (складу виробничих витрат) зупинимося на видах продукції та сировинній базі для її виготовлення, ідентифікуємо об'єкти обліку витрат і калькулювання (табл. 1).

Таблиця 1

Ідентифікація об'єктів обліку витрат і калькулювання при виробництві продукції підприємств олійно-жирової промисловості

Вид продукції	Якісні властивості (корисність)	Сировина	Супутня продукція	Наступна продукція / спрямування на виготовлення	Відходи
1	2	3	4	5	6
Нерафінована соняшникова олія	Стеаринова, пальмітинова, міристинова, арахінова, олеїнова, лінолева, ліноленова, жирні кислоти	Насіння соняшника	Шрот, макуха	Маргарин, майонез, саломас, кулінарні жири, консерви, мило, шампуні, мастильні засоби, комбікорми, пелети, лакофарбова та фармацевтична продукція*	Лузга соняшникова, лушпиння, оболонка насіння, фузи (бакові відстої або осад), гудрони, кубові залишки
Рафінована соняшникова олія		Олія нерафінована	Харчові і кормові фосфатидні концентрати, жири в сапстоку		Погони дезодорації
Оливкова олія	Суміш тригліцеридів жирних кислот з дуже високим вмістом ефірів олеїнової кислоти	Плоди європейської маслини	Шрот, жири в сапстоку	Косметична продукція, пелети, маргарин, мило, комбікорми, саломас	Втрата маси за рахунок зміни вологості під час їх зберігання, кісточки, погіршення якості, псування
Соева олія	Ненасичені жирні лінолеві та ліноленові кислоти, солі кальцію, натрію, магнію, фосфору, вітаміни Е та С	Насіння соєвих бобів	Шрот, макуха	Продукти харчування (соєве молоко, сир тощо), комбікорми, пелети	Оболонка насіння, втрата маси сої за рахунок засміченості та зміни вологості в результаті її зберігання
Рапсова (ріпакова) олія	Поліненасичені та мононенасичені жирні кислоти, вітамін Е	Насіння рапсу (ріпаку)	Шрот, макуха	Маргарин, мило, текстиль, шкіряні вироби, оліфа, мастила, біопальне, пелети	Втрата маси за рахунок зміни вологості під час їх зберігання, оболонка насіння, погіршення якості, псування
Кукурудзяна олія	Тригліцериди олеїнової, лінолевої та граничних кислот (пальмітинова, стеаринова, арахінова, капронова, каприлова та капринова), гіпогеева кислота, вітамін Е, фітостерини, йод	Насіння кукурудзи (зародки)	Шрот, макуха	Майонез, хлібобулочні вироби, пелети, комбікорми, косметична та фармацевтична продукція	Втрата маси за рахунок зміни вологості під час їх зберігання, погони дезодорації, погіршення якості, псування

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6
Виноградна олія	Стеаринова, пальмітинова, олеїнова, лінолева, пальмітоолеїнова, альфаліноленова жирні кислоти, вітамін Е	Насіння винограду	Макуха	Майонез, пелети, косметична та фармацевтична продукція,	Втрата маси за рахунок зміни вологості під час їх зберігання, погони дезодорації, погіршення

				продукти харчування	якості, псування
Ляна олія	Вітамін Е, кислоти, ненасичені жирні олеїнові, лінолеві та ліноленові кислоти (омега 3, 6, 9), фолієва кислота, естрогеноподібні фітогормони (лігнани)	Насіння льону	Шрот, макуха	Швидковисихаючі лаки, фарби й оліфа, продукти харчування, фармацевтична та косметична продукція, комбікорми	Оболонка насіння, втрата маси за рахунок засміченості та зміни вологості в результаті зберігання, погони дезодорації, псування
Горіхова олія	Вітаміни А, В1, В2, В3, В4, В5, В8, В9, С, Д, Е, К, РР, антиоксиданти, поліненасичені жирні кислоти (лінолева Омега-6, ліноленова Омега-3), магній, фосфор, кальцій, цинк, кобальт, залізо, натрій тощо	Ядро горіха відповідного виду	Макуха	Трояндова, фіалкова, цитринова ефірні олії, продукти харчування, парфуми, високоякісні художні фарби, поліграфія, фармацевтична продукція, пелети	Оболонка горіха, лущиння (арахіс), втрата маси за рахунок зміни вологості в результаті зберігання (усушка ядра), погони дезодорації, погіршення якості, псування
Конопляна олія	Антиоксиданти, каротин, фітостероли, фосфоліпіди, кальцій, магній, сірка, калій, залізо, цинк, фосфор, вітаміни А, В1, В2, В3, В6, С, D, Е	Насіння коноплі	Шрот, макуха	Продукти харчування, фармацевтична та косметична продукція, комбікорми	Оболонка насіння, втрата маси за рахунок засміченості та зміни вологості в результаті зберігання, погони дезодорації, погіршення якості, псування
Олія із зародків пшениці	Амінокислоти (триптофану, метіоніну, лейцину, валіну, ізолейцину), поліненасичені жирні кислоти (Омега-6, Омега-3 і Омега-9), вітаміни (Е, А, Д, В1, В2, В3, В5, В6, В9), більше 20 макро- і мікроелементів (калій, кальцій, фосфор, марганець, залізо, цинк, селен, йод тощо)	Зародки пшениці	Шрот, макуха	Фармацевтична та косметична продукція, продукти харчування, комбікорми	Втрата маси за рахунок зміни вологості під час зберігання, погони дезодорації, погіршення якості, псування

\*використовується для виготовлення вказаної продукції залежно від рівня очищення

У таблиці 1 наведено найбільш поширені в Україні види олії, що виготовляються вітчизняними виробниками олійно-жирової галузі та забезпечуються власною або імпортною сільськогосподарською сировиною. Визначений перелік основної та супутньої продукції, відходів виробництва (як зворотного, так і остаточного характеру) дозволяють чітко уявити систему об'єктів обліку витрат та калькулювання на підприємстві олійно-жирової промисловості.

Представлення у таблиці 1 якісних характеристик продукції (корисних властивостей) є доцільним для вдосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку досліджуваних підприємств, оскільки вказані кислоти, вітаміни, мікро- та мікроелементи є індикаторами якості готової продукції. Тому з метою дотримання стандартів якості доречною є розробка відомостей обліку готової олійно-жирової продукції із зазначенням якісних показників олії (жирів) та їх нормативних значень. Це, в свою чергу, дозволить контролювати відповідність продукції стандартам якості, виявляти відхилення показників від норми та впливати на ціноутворення, що гарантуватиме оперативне реагування керівництва на ризики споживання, збитків, конкурентоспроможності та ін.

Виготовлення олії та жирів є основною діяльністю олійно-жирових та олійноекстракційних комбінатів; інші підприємства або мають незначні обсяги виробництва олії, або взагалі працюють з олією, саломасом тощо як сировиною. Тому зупинимося саме на діяльності виробників олії та проаналізуємо склад їх витрат.

Найбільшу частку витрат підприємств олійно-жирової промисловості становлять виробничі та загальновиробничі витрати, в частині обслуговування господарської діяльності також виникають операційні витрати, та, залежно від активності підприємства в фінансових та інвестиційних операціях, формуються відповідні витрати (їх частка варіюється). Тому для управління необхідним є розкриття у внутрішній бухгалтерській звітності інформації про види витрат за видами діяльності, зокрема у складі основної діяльності доцільно передбачати показники за об'єктами витрат (калькулювання) олійної продукції, центри виникнення витрат, в їх розрізах вказати рівень браку та відходів (причини, можливість виправлення браку, використання відходів або їх собівартість та ціни реалізації). Зауважимо, що центрами виникнення витрат є центри фінансової відповідальності, де в процесі господарської діяльності олійно-жирового підприємства виникають і формуються витрати: відділ логістики, закупівлі насіння, допоміжних матеріалів, брокерський, інженерний, технічний відділи (лабораторія), склад, відділ інвестицій тощо. До центрів виникнення витрат в олійно-жировому виробництві також слід відносити окремі структурні підрозділи, які виконують окремий етап технологічного процесу (олієекстрактний, комбікормовий, пелетний заводи, завод модифікованих жирів тощо). Таким чином, відсутність у керівництва інформації про витрати діяльності за вказаними параметрами унеможливує стратегічне управління діяльністю підприємства олійно-жирової промисловості, ускладнює процеси бюджетування, ставить під сумнів достовірність ціноутворення тощо.

Наступним фактором впливу на розвиток положень бухгалтерського обліку витрат досліджуваних підприємств є технічна специфіка і новітні технології, що дозволяють збільшити прибуток за рахунок зменшення витрат. Так, наприклад, С.Капшук [4] зазначає, що унікальність переробки олійних культур в Україні – це напрям на зниження витрат при виробництві олії за рахунок відмови від газу та перехід на спалювання лушпиння насіння та горіхів, жмиху тощо.

Отже, дослідження діяльності підприємств олійно-жирової промисловості дозволило виявити специфічні особливості їх функціонування та формування витрат, що, в свою чергу, дало можливість визначити найбільш проблемні питання щодо оптимізації витрат і, відповідно, виділення напрямів розвитку бухгалтерського обліку витрат на вказаних підприємствах.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** За свідченнями експертів, український агросектор шороку нарощує виробництво сільськогосподарських олійних культур, а отже, збільшуються обсяги виготовлення олійно-жирової продукції та її експорт. Однак наразі нагальним є питання формування облікового забезпечення контролю якості продукції, її відповідності вітчизняним та міжнародним стандартам, що сприяє розширенню ринків споживачів як в середині держави, так і за її межами.

Результати дослідження показали, що грамотна розробка внутрішньої бухгалтерської звітності про витрати у поєднанні з системою аналітичних рахунків (за видами продукції, відходів, браку, центрами виникнення витрат тощо відповідно до мети управління) на підприємствах олійно-жирової галузі АПК, а також удосконаленням у подальших дослідженнях методичним забезпеченням обліку витрат (зокрема виробничих), дозволять сформувати системоутворюючий елемент ефективного управління діяльністю підприємств АПК України.

#### Список використаної літератури:

1. Характеристика олійно-жирового комплексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.geograf.com.ua/library/geoinfocentre/20-human-geography-ukraine-world/275-harakterystyka-oliyno-zhyrovogo-kompleksu-ukrainy>.

2. *Сотко В.В.* Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности / *В.В. Сотко*. – К. : Урожай, 1990. – 160 с.
3. *Черновол О.М.* Вплив галузевих особливостей на формування витрат в олійно-жировій промисловості / *О.М. Черновол* // Вісник ЖДТУ / Серія : Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 314–317.
4. *Капижук С.* Олійно-жирова галузь: ростемо, бо об'єдналися у команду / *С.Капижук* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.agro-business.com.ua/ekonomichni-gektar/2488-oliino-zhyrova-galuz-rostemo-bo-obiednalsia-u-komandu.html>.

ВИГІВСЬКА Ірина Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту факультету обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми організації та методики бухгалтерського обліку діяльності підприємств в умовах ризику;
- обліково-аналітичне забезпечення процесу управління господарськими ризиками.

Стаття надійшла до редакції 16.04.2015.