

УДК 657.471:664

JEL Classification: M410; L520; L660

DOI 10.35433/ISSN2410-3748-2022-1(30)-13

**Суліменко Лариса**  
к.е.н., професор кафедри  
бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
Поліський національний університет  
<https://orcid.org/0000-0003-0255-1642>

**Вітер Світлана**  
к.пед.н., доцент кафедри  
бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
Поліський національний університет  
<https://orcid.org/0000-0003-4350-8077>

## **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЛЮДООВОЧЕВОЇ КОНСЕРВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ**

*У статті проведено аналіз сучасного стану розвитку виробництва продукції підприємств галузі плодоовочевої консервної промисловості за суб'єктами господарювання та в розрізі регіонів. На основі проведених статистичних досліджень встановлено, що у 2020 році зменшилася чисельність діючих суб'єктів господарювання в галузі, зменшився обсяг виробленої плодоовочевої консервної продукції в розрізі більшості найменувань. Визначено та конкретизовано фактори впливу організаційно-технологічних особливостей плодоовочевого консервного виробництва, які необхідно враховувати при організації обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції. Керуючись НП(С)БО 16 та Методичними рекомендаціями №373, вдосконалено групування витрат за статтями калькуляції, що підвищить ефективність та оперативність контролю за витратами та їх аналізу, поліпшить процес планування, обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції плодоовочевої консервної галузі. Зокрема, запропоновано виділити такі статті калькуляції, як «Паливо», «Електроенергія», «Вода», що використовуються на технологічні цілі, для контролю за формуванням прямих витрат та аналізу їх питомої ваги у структурі виробничої собівартості. Статтю «Сировина і матеріали» пропонується розділити на статті «Сировина» та «Купівельні матеріали», що допоможе не тільки покращити планування та контроль за матеріальними витратами, які становлять значну частку (більше 70%) в структурі собівартості, а й визначення міри їх впливу на рівень собівартості виробництва. Розглянуто важливість та особливості організації обліку зворотніх відходів. Виділено структурні елементи обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом, визначено завдання фінансового та управлінського обліку, як основних інформаційних інструментів управління витратами виробництва, обґрунтовано необхідність використання підсистеми соціально-екологічного обліку, з урахуванням важливості цих питань для даної галузі, до оприлюднення інформації щодо показників якості, екологічності та продовольчої безпеки харчової продукції.*

*Ключові слова:* облікова інформація, аналіз, управління виробництвом, плодоовочева консервна галузь, технологічні особливості, калькулювання, собівартість продукції, елементи витрат, статті витрат

## ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF MANAGEMENT OF PRODUCTION ENTERPRISES OF THE ENTERPRISES OF THE FRUIT AND VEGETABLE CANNED INDUSTRY OF UKRAINE

*The article analyzes the current state of production development of enterprises in the fruit and vegetable canning industry by business entities and by region. Based on the conducted statistical researches it is established that in 2020 the number of operating business entities in the industry decreased, the volume of canned fruits and vegetables produced decreased in the context of most items. The factors of influence of organizational and technological features of fruit and vegetable canning production which need to be considered at the organization of the account of expenses of manufacture and calculation of prime cost of production are defined and specified. Guided by NP (S) BU 16 and Guidelines №373, the grouping of costs by costing items has been improved, which will increase the efficiency and effectiveness of cost control and analysis, improve the process of planning, accounting and calculating the production cost of canned fruits and vegetables. In particular, it is proposed to allocate such costing items as "Fuel", "Electricity", "Water", which are used for technological purposes, to control the formation of direct costs and analyze their share in the structure of production costs. The article "Raw materials" is proposed to be divided into articles "Raw materials" and "Purchasing materials", which will help not only to improve the planning and control of material costs, which account for a significant share (more than 70%) in the cost structure, but also to determine their impact to the level of production costs. The importance and peculiarities of the organization of return waste accounting are considered. The structural elements of accounting and analytical support of production management are identified, the tasks of financial and management accounting are defined as the main information tools for production cost management, the necessity of using the subsystem of social and ecological accounting is substantiated. environmental friendliness and food safety of food products.*

**Keywords:** *accounting information, analysis, production management, fruit and vegetable canning industry, technological features, calculation, cost of production, cost elements, cost items*

**Постановка проблеми.** Оптимізація виробничої програми, спрямованої на досягнення очікуваних економічних та соціальних ефектів, є ключовим завданням діяльності будь-якого підприємства. У зв'язку з постійним удосконаленням існуючих та запровадженням нових підходів до управління виробничими та сировинними базами підприємств плодоовочевої консервної промисловості, які характеризуються різноманітністю сировини та параметрів технологічних процесів, важливу роль у підвищенні їх ефективності відіграє оперативність, прозорість та

належна структуризація облікових даних і комплексний механізм їхнього аналітичного опрацювання.

До важливих завдань на світовому ринку харчових продуктів, які визначають підходи до розвитку переробної, у тому числі плодоовочевої консервної промисловості, належать відповідні санітарно-гігієнічні стандарти та стандарти безпеки харчових продуктів, зростання попиту на екологічно чисті продукти харчування, безпечні для здоров'я. Такі вимоги до якості та дотримання стандартів визначають актуальність налагодженої системи бухгалтерського обліку та аналізу як основної інформаційної бази в сучасній системі управління виробництвом.

В умовах ринкових відносин особливо важливим завданням є систематизація в бухгалтерському обліку витрат та врахування галузевих особливостей підприємств з метою одержання необхідної інформації для управління собівартістю продукції.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми вдосконалення обліку, контролю та аналізу виробництва, використання матеріальних ресурсів, формування технологічних затрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах плодоовочевої консервної промисловості досліджували А.М. Герасимович, О.Ю. Дашкевич, В.П. Завгородній, С.П. Крамарчук, Т.В. Трофімова та ін. Водночас, в економічній літературі недостатньо обґрунтовано питання створення інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом підприємств плодоовочевої консервної промисловості.

**Метою даного дослідження** є аналіз сучасного стану розвитку плодоовочевої консервної промисловості України та теоретичне обґрунтування сутності обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом підприємствами галузі, окреслення галузевих особливостей, які впливають на формування інформаційних потоків для прийняття

ефективних управлінських рішень. Досягнення поставленої мети обумовлює вирішення таких завдань: з'ясувати сучасний стан розвитку плодоовочевої консервної галузі; виділити галузеві особливості, які визначають методику бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва та впливають на формування в цілому інформаційних потоків для прийняття управлінських рішень; здійснити класифікацію та запропонувати способи оптимізації витрат на виробництво плодоовочевої консервної продукції, виділити складові підсистеми обліково-аналітичного забезпечення в системі управління виробництвом підприємств плодоовочевої консервної промисловості.

**Виклад основного матеріалу.** Консервна промисловість є однією з важливих ланок у вирішенні продовольчої проблеми, оскільки продукція даної галузі дає змогу забезпечувати протягом року населення високовітамінізованим харчуванням, і при правильній обробці та переробці вона тривалий час не лише зберігає, але й поліпшує свої поживні якості.

За даними державного комітету статистики України у 2020 році всього у галузі господарювало 532 суб'єкти підприємства, з них - 56% юридичних осіб та 44% - фізичних осіб-підприємців (табл. 1).

Таблиця 1

Кількість діючих суб'єктів господарювання підприємств  
плодоовочевої консервної промисловості у 2014-2020 роках, одиниць

Суб'єкти господарювання	Роки						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Юридичні особи	398	394	326	357	335	325	297
Фізичні особи-підприємці	206	151	171	179	231	248	235
Всього по галузі	604	545	497	536	566	573	532

*Джерело: розробка авторів на основі [9]*

Аналіз динаміки розвитку суб'єктів господарювання в цілому свідчить про деяке зменшення в останні роки кількості як підприємств – юридичних осіб, так і фізичних осіб-підприємців. Причому, найменша

чисельність діючих в галузі підприємств була в 2020 році, що порівняно з 2014 роком складає 74,6%.

Аналізуючи тенденції обсягів виробництва плодоовочевої консервної продукції за суб'єктами господарювання у період 2014-2020 років, можна спостерігати щорічну позитивну динаміку виробництва як за підприємствами, так і фізичними особами-підприємцями. Так, обсяги продукції у вартісному виразі в цілому по галузі збільшилися з 15023,0 млн. грн. у 2014 р. до 25986,8 млн. грн. на кінець 2019 р., що у розрізі виробників становить 72,2% приросту виробництва у юридичних осіб та в 3,0 рази збільшення виробництва фізичними особами-підприємцями. Однак, у 2020 році намітилося скорочення обсягів виробленої продукції юридичними особами на 30,4% або на 7800,7 млн. грн. порівняно до попереднього року.

Таблиця 2

Обсяг виробленої плодоовочевої консервної продукції суб'єктів господарювання у 2014-2020 роках, млн. грн.

Суб'єкти господарювання	Роки						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Юридичні особи	14930,9	15670,2	18476,1	22273,8	24194,4	25703,9	17903,2
Фізичні особи-підприємці	92,1	97,2	110,4	174,8	236,6	282,9	302,6
Всього по галузі	15023,0	15767,4	18586,5	22448,6	24431,0	25986,8	18205,8

*Джерело: складено на основі [9]*

За даними статистики, підприємства плодоовочевої консервної промисловості є в усіх регіонах України, проте найбільше їх в південних та подільських областях, на Закарпатті. Провідними центрами виробництва є Одеса, Херсон, Ізмаїл, Кам'янець-Подільський, Вінниця та ін. Найбільшими виробниками в плодоовочевій консервній галузі є підприємства: ПрАТ ВО «Одеський консервний завод», компанія PepsiCo, компанія «Чумак», група компаній «Верес», ПрАТ «Вознесенський

консервний завод», ТОВ «Ніжинський консервний завод», ТОВ «Вінницький консервний завод» та ін.

У 2020 році серед областей, які займали значну частку в обсягах виробленої плодоовочевої консервованої продукції, можна виділити Вінницьку та Дніпропетровську області – вироблено 14,5% та 13,8% відповідно (рис.1). Слід зазначити, що за офіційними даними статистики у 2016 році регіональним лідером по виробництву плодоовочевої консервної продукції була Миколаївська область, обсяг виробництва якої склав 41,1% в структурі всього виробництва галузі [9].

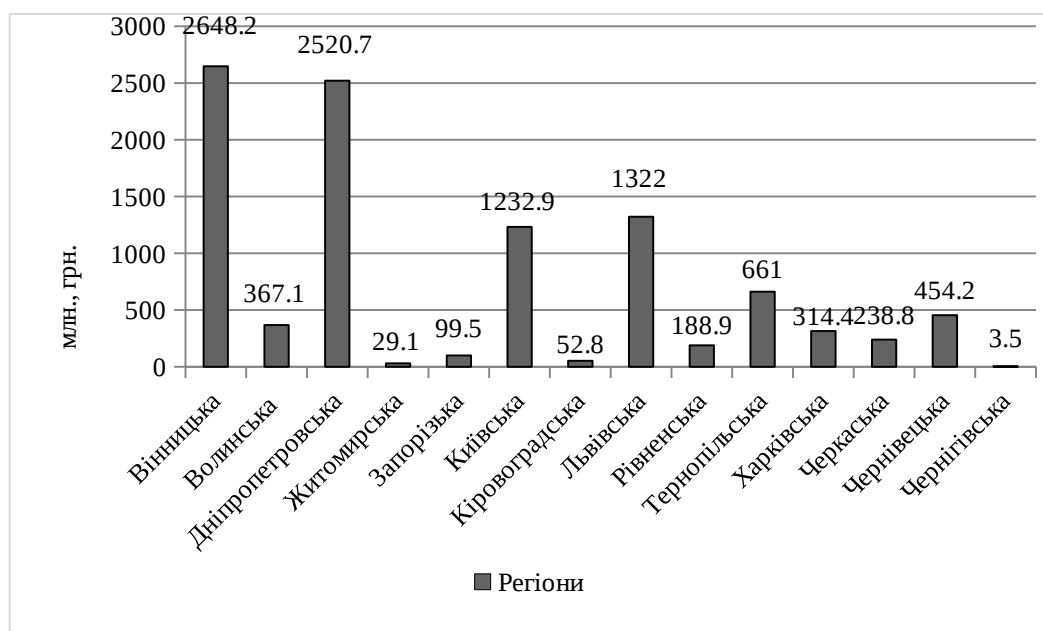


Рис. 1. Обсяг виробленої плодоовочевої консервованої продукції суб'єктів господарювання у розрізі регіонів у 2020 році

Джерело: складено на основі [9]

З наведеної у табл. 3 інформації видно, що найбільшу частку у структурі виробництва консервованої продукції складають соки, томатні пюре та пасти, джеми, мармелади, желе та повидла. За 2020 рік збільшилося виробництво пюре, томатних паст на 16,6%, консервованого гороху на 7,2% та консервованої квасолі на 4,8%. Однак обсяги інших видів консервованих продуктів скоротилися, а найбільший відсоток

скорочення становить виробництво яблучного соку (37%) та кукурудзи консервованої (19,2%).

Від галузевих особливостей та асортименту плодоовочевої консервованої продукції залежить методика бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва продукції, склад і структура калькуляційних статей витрат та способи калькулювання собівартості готової продукції.

Таблиця 3

Виробництво консервованих продуктів в Україні за період 2014-2020 рр.

Найменування продукції	Роки						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Сік томатний, млн.л	58,7	44,1	44,2	44,2	47,3	45,4	41,8
Сік яблучний, млн.л	173,0	86,1	74,6	74,0	106,0	100,6	63,4
Інші соки овочеві та фруктові, млн.л.	105,0	67,2	60,6	69,9	75,8	70,8	65,9
Суміші соків фруктових та овочевих, млн.л.	235,0	189,0	187,0	187,0	184,0	189,0	172,0
Пюре та паста томатні консервовані, тис.т.	80,2	94,2	92,1	113,0	112,0	108,0	125,9
Томати консервовані без додавання оцту, тис. т.	1,2	1,6	1,0	0,8	0,8	0,9	0,9
Горох консервований, тис.т.	7,5	5,9	13,9	11,8	11,9	12,5	13,4
Квасоля консервована, тис.т.	5,8	3,7	5,4	4,2	4,4	4,2	4,4
Кукурудза цукрова консервована, тис.т.	7,9	14,0	14,9	14,2	16,6	14,6	11,8
Овочі, фрукти, горіхи, гриби консервовані, тис.т.	40,5	25,3	23,3	29,3	29,7	31,2	30,1
Джеми, мармелади, пюре, желе, повидло варення фруктові та горіхові, тис.т.	58,2	46,1	49,8	44,4	63,2	57,1	51,9

Джерело: складено на основі [9]

Специфічні особливості плодоовочевої консервної галузі, які безпосередньо чи опосередковано впливають на побудову та раціональне ведення обліку і здійснення контролю розкриті у таблиці 4.

Оскільки плодоовочева консервна промисловість є однією з найбільш матеріаломістких галузей, то в умовах обмеженості ресурсів важливе значення має раціональне їх використання. Резервом економії ресурсів є використання зворотніх відходів як вторинної сировини.

Таблиця 4

## Фактори впливу на організацію обліку витрат підприємств плодоовочевої консервної галузі

<b>Галузеві особливості</b>	
<i>1</i>	<i>2</i>
Сезонний характер виробництва та продажу	значна трудомісткість обліку в період заготівлі сировини та формування основної частини витрат, що породжує потребу в додаткових оборотних коштах; нерівномірний розподіл праці протягом року та простої обладнання в міжсезоння, що призводить до коливань основних показників діяльності; як правило, не співпадає в часі заготівля сировини та її переробка, що потребує чіткого розмежування витрат на заготівлю, які включаються до переробленої і не переробленої сировини, а також виробничий процес з процесом реалізації готової консервованої продукції, що викликає необхідність прогнозування обсягів виробництва на увесь рік та поетапних обсягів певного асортименту продукції
Перенесення ризиків	ризики, що є характерними для сільськогосподарських виробництв, які є первинною сировинною базою (спад продуктивності, зниження якості продукції через погіршення матеріально-технічного забезпечення, зростання витрат і собівартості продукції тощо), впливають на результати діяльності переробних плодоовочевих консервних підприємств
Залежність ступеня використання виробничих потужностей від забезпеченості сировиною	розвиток сільськогосподарського виробництва, урожайність плодоовочевої сировини, наявність плодово-ягідних насаджень та їхній стан, розподіл за напрямками споживання з метою визначення ймовірної частки плодів та овочів, які будуть використані для консервування в сезон та доцільності побудови овочесховищ з обладнанням для зберігання сировини
Матеріальний характер виробництва	наявність різноманітних зв'язків галузевих виробництв (сільське господарство, посередники, транспортні зв'язки, виробництво склотари та ін.), що визначає необхідність чіткого визначення місць виникнення та центрів відповідальності витрат та чіткий порядок первинного документообігу з обліку матеріальних ресурсів
Розміщення виробництва у місцях розташування сировинних зон	на якість сировини, а отже на якість консервованої готової продукції та рівень її втрат впливає період часу між збиранням сировини та попадання її на переробне підприємство, віддаленість постачальників, кількість перевезень і перевантажень, яких зазнає сировина з одного транспорту на інший.
Широкий асортимент виробленої продукції	у виробництві використовуються різні види тари і способи пакування, що застосування різних облікових і калькуляційних одиниць і впливають на процес формування собівартості консервної продукції
<b>Технологічні особливості</b>	
Попередільний характер виготовлення продукції	об'єктом обліку затрат в комплексних передільних плодоовочево-переробних виробництвах, де кінцеві і проміжні продукти одержують в єдиному технологічному процесі, є продукція різного ступеня готовності; по переділах виробництва (сортування, миття, бланшування, стерилізація тощо) збираються виробничі затрати
Висока вартість тарних матеріалів у собівартості продукції	при виготовленні консервованої продукції використовуються різні види тари: металева, скляна, картонна, з полімерних матеріалів різної форми, місткості, розмірів. Тому для зручності ведення обліку фасованої консервованої продукції (за виключенням тієї, що рахується в одиницях маси) встановлена система в облікових умовних одиницях





1	2
Масовий характер виробництва	чітка виражена постійність структури робочого процесу, тобто одні і ті ж операції повторюються за умови, якщо на одній поточній лінії виготовляється один вид продукції. Це визначає спрощений облік та віднесення матеріальних витрат безпосередньо на собівартість виготовленої продукції
Різні технологічні процеси	виготовлення різних видів продукції з однієї сировини на одній поточній технологічній лінії (наприклад, переробка томатів на два повноцінні продукти харчування – томатний сік і томатне пюре), що ускладнює прямий облік використання матеріальних ресурсів, потребує оснащення обладнання лічильними приладами та правильного вибору бази розподілу матеріальних затрат
Наявність відходів і технологічних витрат	значні відходи і втрати, які пов'язані з транспортуванням, виробництвом та зберіганням сировини. Виробничі відходи і втрати для цілей обліку слід розподіляти на: зворотні відходи, від використання яких можна отримати вигоду (якісна сировина, яка за зовнішнім виглядом не придатна для виготовлення консервів, разом з тим може бути використана для виготовлення пюре) та безповоротні відходи, які не можуть бути використаними чи реалізованими (відібрана при сортуванні зіпсована сировина та неїстівні частини перероблюваної сировини – шкірка, кісточки плодоніжки від овочів та фруктів). До безповоротних відходів відносяться й технологічні втрати сировини під час теплової обробки та втрати від технічно неминучого браку
Безперервність та нетривалість технологічного процесу	гомогенний тип виробництва означає послідовну обробку сировини в одному технологічному процесі, який характеризується безперервністю і нетривалістю. При цьому витрати матеріальних ресурсів нормують за стадіями або операціями
<b>Особливості сировини та готової продукції</b>	
Швидке псування	суттєве зменшення часу на придбання у заготівельних організацій та переробку сировини, при цьому основним є постійний поточний аналіз обсягів та якості сировини за кожним постачальником
Велика номенклатура сировини	висока матеріаломісткість виробництва з широкою номенклатурою матеріалів, потребує організації обліку не лише за їх видами, а й сортами, оскільки від якості сорту сировини залежить її використання
Комплексний характер сировини	з одного виду сировини виготовляється декілька видів основної і додаткової продукції, що ускладнює пряме віднесення матеріальних витрат на собівартість виготовленої продукції
Залежність якості продукції від якості сировини	неякісна сировина (недостиглість, перестиглість, агрохімікати, що потрапили у сільськогосподарську сировину, ураження шкідниками, фізичні пошкодження тощо), невірне поводження з нею, вміст сухих речовин призводять до змін готової продукції
Високі вимоги до якості продукції	свіжість, наявність вітамінів, смакові якості, естетичність тощо залежить від багатьох факторів: санітарно – гігієнічного стану обладнання, дотримання рецептури, досконалої технології, тари, допоміжних матеріалів, кваліфікації працівників та потребує лабораторного дослідження і всебічного контролю на кожному етапі виробництва

*Джерело: складено на основі [1, 5]*

Для достовірної калькуляції собівартості продукції на переробних плодоовочевих консервних підприємствах важливе значення має обґрунтована та достовірна оцінка зворотних відходів для відображення їх

в обліку. Згідно діючих стандартів бухгалтерського обліку, саме такі відходи визнаються активами, якщо їх вартість можна достовірно оцінити. В залежності від напрямів використання зворотніх відходів в бухгалтерському обліку можливе застосування двох методів їх оцінки – за справедливою вартістю або за вартістю можливого використання.

Організація обліку зворотних відходів повинна базуватися на економічно обґрунтованому визначенні об'єктів обліку, обов'язковому оприбуткуванню та чіткому обліку руху і ефективному їх використанню, обліку їх процесу переробки чи реалізації без переробки, науково обґрунтованій оцінці відходів та впливу їх вартості на собівартість продукції, формування додаткових витрат при необхідності їх зберігання.

Виходячи з галузевих особливостей діяльності, організаційної структури, розмірів, а також внутрішніх потреб управління, підприємства можуть самостійно обирати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, про що зазначається підприємством в наказі про облікову політику.

Окрім складання фінансової звітності, показники собівартості можуть бути використані для ціноутворення, обґрунтування відпускної ціни, а також для оцінки ефективності діяльності підприємства.

Собівартість продукції формується та визначається в бухгалтерському обліку з використанням таких нормативних документів:

- НП(С)БО 16 «Витрати», що містить загальні підходи до розрахунку виробничої собівартості та собівартості реалізації, класифікація витрат, які використовуються у розрахунку;

- НП(С)БО 7 «Основні засоби» щодо розрахунку амортизації, яка є складовою собівартості;

- Методичні рекомендації з обліку запасів, № 2, які регулюють питання документування руху запасів;

- НП(С)БО 9 «Запаси», що використовується щодо розрахунку розподілу ТЗВ та первісної вартості запасів, які є основною складовою собівартості продукції;

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, № 373, які містять складові собівартості по різних галузях промисловості.

Собівартість є досить неоднозначним і змінним показником, так як при застосуванні різних правил, - значення собівартості буде різним. Так, собівартість одного й того ж продукту буде відрізнятися в залежності від зміни елементів облікової політики підприємства, зокрема:

- методів калькулювання собівартості;
- методів оцінки списання запасів;
- бази розподілу загальновиробничих (непрямих) витрат;
- методів амортизації основних засобів, визначених строків їх корисного використання та визначеної ліквідаційної вартості;
- складу постійних і змінних витрат.

Розрахунок виробничої собівартості продукції оформляють у вигляді калькуляції, як підрахунок облікових даних, які накопичувалися на основі первинних документів: видаткових накладних, внутрішніх накладних, лімітно-забірних карток, відомостей нарахування зарплати тощо. Калькуляція являє собою перелік складових собівартості – статей калькуляції. В бухгалтерському обліку формування виробничої собівартості продукції здійснюють на рахунку 23 «Виробництво».

Слід зазначити, що у практичній діяльності підприємств досліджуваної галузі витрати групуються за різними ознаками, виходячи з їх різноманітного характеру та відношення до виготовленої продукції.

Групування витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції за економічними елементами згідно з НП(С)БО 16, а саме: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, не дозволяє оперативно здійснювати контроль та аналізувати витрати за видами продукції.

Плодоовочева консервна промисловість належить до матеріаломістких галузей, тому раціональне й економне використання матеріальних ресурсів має важливе значення, що забезпечує раціональна організація їх обліку. У галузі питома вага витрат матеріальних ресурсів у структурі собівартості продукції в середньому становить понад 70%, що підтверджується даними бухгалтерського обліку та звітності підприємств плодоовочевої галузі в табл. 5.

Таблиця 5

Структура собівартості консервованої продукції за елементами витрат

Елементи витрат	Питома вага, %		
	ПАТ «Білоцерківський консервний завод»	ПрАТ ВО «Одеський консервний завод»	ТОВ Плодоовочевий комбінат «Херсон»
Матеріальні витрати	68,5	74,7	74,8
Витрати на оплату праці	22,6	17,6	10,3
Відрахування на соціальні заходи	5,0	3,8	2,2
Амортизація	0,4	1,2	0,9
Інші витрати	3,5	2,7	11,8

*Джерело: розробка авторів на основі [10]*

Вважаємо за необхідне здійснювати деталізоване групування витрат за статтями калькуляції, яке залежить від технології виробництва та виду продукції, що дозволить здійснювати оперативний контроль за витратами та формуванням собівартості продукції. Встановлення переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості плодоовочевої консервної продукції повинно бути регламентовано обліковою політикою з врахуванням особливостей технології й організації виробництва галузі, а їх

виготовлення здійснюється на основі затверджених рецептур, компоненти та питома вага яких повинні суворо дотримуватися.

У відповідності до НП(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, № 373, рекомендовані статті калькуляції наведені у табл. 6.

Таблиця 6

Групування статей витрат, що формують виробничу собівартість на підприємствах плодоовочевої консервної галузі

<b>ГРУПУВАННЯ СТАТЕЙ КАЛЬКУЛЯЦІЇ</b>	
<i>У відповідності до Методичних рекомендацій №373:</i>	<i>Запропоновано авторами:</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- сировина та матеріали;</li> <li>- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби,</li> <li>- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;</li> <li>- паливо й енергія на технологічні цілі;</li> <li>- зворотні відходи (вартість вираховуються);</li> <li>- основна та додаткова заробітна плата;</li> <li>- відрахування на соціальне страхування;</li> <li>- витрати на утримання та експлуатацію устаткування, зокрема амортизація;</li> <li>- загальновиробничі витрати;</li> <li>- втрати від браку;</li> <li>- супутня продукція (вартість вираховується).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сировина (овочі, фрукти, ягоди, гриби тощо);</li> <li>- напівфабрикати власного виробництва;</li> <li>- тара;</li> <li>- зворотні відходи (вартість вираховуються);</li> <li>- купівельні матеріали (цукор, сіль, приправи, наповнювачі, смакові добавки);</li> <li>- паливо;</li> <li>- вода на технологічні потреби;</li> <li>- енергія на технологічні потреби;</li> <li>- брак у виробництві;</li> <li>- основна заробітна плата;</li> <li>- додаткова заробітна плата;</li> <li>- відрахування на соціальні заходи;</li> <li>- витрати на утримання і експлуатацію устаткування;</li> <li>- загальновиробничі (цехові) витрати;</li> <li>- інші виробничі витрати</li> <li>- супутня продукція (вартість вираховується).</li> </ul>

*Джерело: розробка авторів на основі [7, 8]*

Непрямі витрати, на відміну від прямих, не можна безпосередньо пов'язати з певним продуктом (об'єктом витрат). На підприємствах плодоовочевого виробництва до непрямих витрат належать витрати, що впливають із координації та регулювання процесу виробництва в цехах, на ділянках, з організацією лінійного виробництва. Їх розподіл є проблематичним та пов'язаний зі складністю їх формування порівняно з

іншими статтями витрат, великою кількістю ділянок управління і структурних підрозділів, широких інформаційних зв'язків із всіма ділянками підприємства. Так як виробництво плодоовочевої консервної продукції є матеріаломістким, то за базу розподілу рекомендуємо прийняти фактичні прямі витрати матеріалів та сировини. [2, с.117].

Аналітичний облік витрат групують за видами однорідної продукції з метою обчислення її собівартості. Для цього визначають наступні групи плодоовочевих консервних продуктів: фруктові консерви, овочеві натуральні консерви, овочеві маринади і салати, томат-продукти, напівфабрикати і швидкозаморожені продукти, консерви дитячого харчування, консерви дієтичного харчування, соління і квашення, I і II обідні страви, грибні консерви, фруктові маринади, овочеві соки, соки та напої [4].

Оскільки діяльність підприємств досліджуваної галузі залежить у першу чергу від організації сировинної бази, яка потребує постійного оперативного аналізу обсягів та якості заготівельної сировини, окремим об'єктом обліку та аналізу слід виділяти організацію постачальницької діяльності. При цьому до завдань фінансового обліку можна віднести: правильне (відповідно до вимог національних стандартів) документальне забезпечення операцій з придбання та формування собівартості матеріальних ресурсів; відображення якісних параметрів сировини; належний облік зворотних відходів, втрат і браку виробництва та об'єктивна їх оцінка.

В управлінському обліку необхідно формувати інформацію щодо створення можливостей для: об'єктивної оцінки доцільності закупок, що проводяться; складання графіка оптимального ритму постачання та структури заготовлюваних ресурсів; раціональності доставки ресурсів та їх ефективного зберігання; визначення розміру доцільних запасів матеріальних ресурсів, їх цільового відпуску у виробництво та

ефективного використання у кожному центрі відповідальності, своєчасне виявлення непотрібних підприємству ресурсів та їх реалізація [6, с.46].

Крім того, з урахуванням важливості галузі для забезпечення суспільства якісними, безпечними для здоров'я харчовими продуктами та відображення фактів господарської діяльності в рамках соціальної відповідальності бізнесу, виникає необхідність у підсистемі обліку підприємств плодоовочевої консервної промисловості виділити соціально-екологічний облік. Даний вид обліку ми не розглядаємо як самостійний вид обліку, а як підсистема, яка формується на основі розширеного методологічного інструментарію фінансового та управлінського обліку, та дозволяє оцінити рівень взаємодії компанії з навколишнім та соціальним середовищем з метою складання нефінансової звітності та надання інформації про ініціативи сталого розвитку широкому колу зацікавлених користувачів [3, с.27]. Його завданнями є формування інформації щодо активів, соціально-екологічних зобов'язань та витрат, пов'язаних із системою управління якістю продукції, інноваційні екологічні технології виробництва, науково-дослідні роботи екологічного спрямування тощо.

Отже, система обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом підприємств плодоовочевої консервної промисловості полягає у єдності підсистем обліку, контролю та аналізу, що взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі обліково-аналітичної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень та забезпечення ефективності господарської діяльності (рис. 1).

Особливістю плодоовочевої консервної продукції є те, що саме під час вирощування сільськогосподарської продукції (картоплі, овочів, баштанних культур, ягід, плодів, які використовують як у свіжому, так і сушеному, свіжозамороженому вигляді як сировина для консервної галузі) формується якість та безпечність переробленої консервованої продукції.





Рис. 1. Система обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом підприємства плодоовочевої консервної промисловості

*Джерело: власна розробка авторів*

Лабораторії переробних підприємств або інші акредитовані організації здійснюють вхідний вибірковий контроль сировини, напівфабрикатів та допоміжних матеріалів, тари з метою визначення відповідності показникам, які передбачені у діючих нормативних документах. Сировина, що надходить на переробку, повинна мати посвідчення якості – сертифікат відповідності, висновки державної санітарно-гігієнічної експертизи тощо.

Показники якості готової продукції регламентуються нормативними документами на продукцію – ДСТУ, ТУУ та специфікаціями виробників. Наприклад, підприємства досліджуваної галузі забезпечують виробництво якісної продукції з дотриманням наступних стандартів: салати овочеві –

ДСТУ 3749-982; овочі фаршировані в томатному соусі – ГОСТ 1016-903; горошок зелений консервований – ГОСТ 18611-734; маринади овочеві – ГОСТ 1633-735, томати консервовані – ГОСТ 7231-906; огірки консервовані – ГОСТ 20144-747; соуси томатні – ДСТ України 2118-938, кавуни консервовані – ТУ 61 України 501-9211; огірки солоні – ГОСТ 7180-73.

Вважаємо за доцільне. інформацію, що стосується якісних характеристик та безпеки плодоовочевих консервованих продуктів, висвітлювати у нефінансовій звітності – у Звіті з управління, що забезпечить виконання головного зобов'язання перед споживачами – гарантування якості та безпеки для здоров'я громадян під час використання інгредієнтів згідно рецептури, пакувальних матеріалів та кінцевої готової продукції під час її транспортування, зберігання, на всіх етапах виробничого процесу і реалізації відповідно до сертифікації, стандартизації та санітарних норм харчової продукції.

**Висновки.** Отже, на підприємствах плодоовочевої консервної промисловості при організації обліку виробничих витрат, відповідно до технології виробництва та потреб його управління, є необхідним врахування впливу як специфічних галузевих, так і технологічних особливостей, а також особливостей використовуваної сировини та готової продукції.

Для ефективного управління виробництвом, з метою надання достовірних даних споживачам та іншим користувачам інформації щодо якісних та безпечних властивостей продуктів харчування доцільно виділити підсистему соціально-екологічного обліку як основне джерело даних для складання нефінансової звітності.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антофій Н.М. Проблеми розвитку плодово-овочеконсервних виробництв в сучасних умовах економіки України. *Культура народів*

Причорномор'я. 2009. № 171. С. 109-112. URL: <http://dspace.nbuiv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/35184/24%20Antfiy.pdf?sequence=1>

2. Дашкевич О.Ю. Класифікація витрат виробництва плодоовочевої консервної продукції. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. №1. С.110-124. URL: [http://www.irbis-nbuiv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuiv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/znpnudps\\_2011\\_1\\_13.pdf](http://www.irbis-nbuiv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuiv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/znpnudps_2011_1_13.pdf)

3. Дмитренко О.М., Вітер С.А. Обліково-аналітичні аспекти формування нефінансової звітності українськими компаніями. *Облік і фінанси*. 2020. №2 (88). С18-28.

4. Додовенко Н.С., Сухина Л.Д. Класифікація затрат як інформаційний источник формування себестоимости промислового підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. №12. С. 168-177.

5. Іванченков В.С. Чехович З.В. Перспективи інноваційного розвитку консервного виробництва в українському Причорномор'ї. *Економічні інновації*. 2015. Вип. 60, книга І. С.154-171. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn\\_2015\\_60%281%29\\_\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn_2015_60%281%29__20)

6. Крамарчук С.П. Формування управлінським та фінансовим обліком інформації про матеріальні ресурси підприємства. *Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу*. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2004. Вип. 13. С. 45-48.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

8. Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373. К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2007. 306 с.

9. Офіційний сайт державної служби статистики України. Економічна статистика. Діяльність підприємств. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
10. Звітність українських підприємств. URL: <https://zvitnist.com/search>

## REFERENCES

1. Antofii, N.M. (2009). Problemy rozvytku plodovo-ovochekonservnykh vyrobnytstv v suchasnykh umovakh ekonomiky Ukrainy [Problems of development of fruit and vegetable canning productions in modern conditions of economy of Ukraine]. *Kultura narodov Prychernomoria*, 171, 109-112, Retrieved from <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/35184/24%20Antfiy.pdf?sequence=1> [in Ukrainian].
2. Dashkevych, O.Y. (2011). Klasyfikatsiia vytrat vyrobnytstva plodoovochevoi konservnoi produktsii [Classification of production costs of canned fruits and vegetables]. *Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*, 1, 2011, 110-124, Retrieved from [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/znpnudps\\_2011\\_1\\_13.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/znpnudps_2011_1_13.pdf) [in Ukrainian].
3. Dmytrenko, O.M., Viter, S.A. (2020). Oblikovo-analitychni aspekty formuvannia nefinansovoi zvitnosti ukraïnskymy kompaniiamy [Accounting and analytical aspects of the formation of non-financial reporting by Ukrainian companies]. *Oblik i finansy*, 2 (88), 8-28. [in Ukrainian].
4. Dodovenko, N.S., Suhina, L.D. (2008). Klassifikatsiya zatrat kak informatsionniy istochnik formirovaniya sebestoimosti promyshlennogo predpriyatiya [Classification of costs as an information source for the formation of the cost of an industrial enterprise]. *Aktualni problemy ekonomiky*, 12, 168-177. [in Russian].
5. Ivanchenkov, V.S. Chekhovych, Z.V. (2015). Perspektyvy innovatsiynoho rozvytku konservnoho vyrobnytstva v ukraïnskomu Prychornomor'yi [Prospects

for innovative development of canning production in the Ukrainian Black Sea coast.]. *Ekonomichni innovatsiyi*, 60(1), 154-171. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn\\_2015\\_60%281%29\\_\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn_2015_60%281%29__20) [in Ukrainian].

6. Kramarchuk, S.P. (2004). Formuvannia upravlinskym ta finansovym oblikom informatsii pro materialni resursy pidpriemstva [Formation of management and financial accounting information about the material resources of the enterprise]. *Zbirnyk naukovykh prats kafedry ekonomichnoho analizu. Vol. 13*, Ternopil: Vydavnytstvo «Ekonomichna dumka», 45-48. [in Ukrainian].

7. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999). Pro zatverdzhennia natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [About the statement of the national position (standard) of accounting 16 «Expenses»]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> [in Ukrainian].

8. Ministerstvo promyslovoi polityky Ukrainy (2007). Metodichni rekomendatsii shchodo formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) u promyslovosti [Methodical recommendations on the formation of the cost of products (works, services) in industry], Kyiv: Informatsiino-analitychne ahentstvo [in Ukrainian].

9. Ofitsiinyi sait derzhavnoi sluzhba statystyky Ukrainy. Ekonomichna statystyka. Diialnist pidpriemstv [Official site of the State Statistics Service of Ukraine. Economic statistics. Activities of enterprises]. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

10. Zvitnist ukrainskykh pidpriemstv [Reporting of Ukrainian enterprises]. Retrieved from <https://zvitnist.com/search> [in Ukrainian].

*Стаття надійшла до редакції 03.05.2022*