

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

УДК 657.471:639.2(477)(045)

**Августова О. О.**,  
аспірант кафедри бухгалтерського обліку

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ, ОРІЄНТОВАНА НА ЕФЕКТИВНЕ УПРАВЛІННЯ РИБОПЕРЕРОБНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

**О. О. Augustova**  
postgraduate department of accounting

### CLASSIFICATION OF EXPENDITURES ORIENTED ON THE EFFECTIVE MANAGEMENT OF FISH PROCESSING ENTERPRISES

**АНОТАЦІЯ** : Проаналізовано різноманітні підходи до класифікації витрат на підприємствах України. Запропоновано удосконалення класифікаційних ознак витрат із врахуванням особливостей рибопереробних підприємств.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА**: рибне господарство, витрати, класифікація, калькуляція, нормативи

**ANNOTATION**: in scientific research the various approaches going to the classification of expenditures on the enterprises of Ukraine have been analyzed. On the basis of the studied literature the improvement of classification signs of expenditures is offered taking into account the peculiarities of fish processing enterprises.

**KEYWORDS**: fish processing industry, expenditures, classification, calculation, standards.

Рибне господарство займає важливе місце в економіці України. Воно представляє собою багатогалузевий комплекс із різноманітними підприємствами, як за видами діяльності, так і за формами власності.

У рибопереробній галузі протягом останніх п'ятнадцяти років спостерігається спад, а платоспроможний попит на рибу і рибну продукцію задовольняється переважно за рахунок порівняно дешевої імпортованої сировини. Норвегія, Ісландія, Канада та Естонія — основні імпортери риби в Україну. У сегменті свіжої та замороженої риби частка Норвегії в українському імпорті досягає 91 %.

Рациональна організація обліку витрат на рибопереробних підприємствах потребує розробки концептуального підходу до формування облікової політики. Головним елементом облікової політики є визначення об'єкту витрат та їх класифікації, яка грає важливу і невід'ємну роль в управлінні витратами.

У цілому на вітчизняних рибопереробних підприємствах у Наказі «Про облікову політику» відображають те, що класифікація витрат відповідає Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». При цьому не враховується галузева специфіка підприємств рибопереробній промисловості.

Переробка рибної продукції — це складний і витратний процес, який потребує додаткової уваги не тільки з боку практиків, а й з боку науковців. Удосконалення класифікації витрат на даних підприємствах допоможе в майбутньому знизити собівартість рибної продукції. Для того, щоб раціонально організувати систему управління витратами на рибопереробних підприємствах необхідно, перш за все, розробити та визначитися з класифікацією витрат, яка грає важливу і невід'ємну роль в управлінні витратами підприємств рибопереробної промисловості.

Проаналізувавши велику кількість наукові дослідження, слід відмітити, що при цьому було виявлено більше десяти видів підходів до класифікації витрат, з одного боку, ускладнює процес вивчення класифікації витрат, а з іншого боку, дає привід для роздумів. У підручниках «Управлінський облік» або «Управління витратами», а також дисертаційних роботах О. В. Князева, Шевченко Л. Г. з різних боків підійшли до класифікації витрат за цілями управління ними [1, 2].

Значний масив наукової літератури щодо класифікації витрат виходить друком, але необхідно підкреслити, що недостатньо уваги приділяється саме класифікації витрат підприємств рибної промисловості, де враховуються всі галузеві особливості.

Класифікувати витрати можна за різними напрямленостями, цілями, задачами тощо. Розглянемо деякі підходи до класифікації витрат стосовно підприємств рибопереробної галузі.

Так, у дисертаційній роботі О. В. Князевої окреме питання присвячене класифікації витрат і доходів [1]. Автором запропоновано удосконалити класифікацію витрат, за допомогою підбору необхідних класифікаційних ознак, при цьому рекомендовано до впровадження нові елементи групування — за місцями виникнення витрат і за етапами виробничого процесу. Така класифікація є необхідною, тому що складає методологічну основу обліку витрат і результатів діяльності, формування собівартості та ефективного управління ними.

Л. Г. Шевченко у наукових дослідженнях значну увагу приділила класифікації витрат, проаналізувала багато вітчизняних і закордонних джерел наукової та спеціалізованої літератури стосовно класифікації витрат. На думку Л. Г. Шевченко, необхідно підтримувати вітчизняну класифікацію витрат. У результаті надана універсальна класифікація витрат для потреб бухгалтерського обліку за різними класифікаційними ознаками та групами, а також надано їх обґрунтування [2]. Більшу увагу Л. Г. Шевченко приділяє цілям бухгалтерського обліку, а не управлінському обліку витрат взагалі.

Отже, у своїх дисертаційних роботах О. В. Князева і Л. Г. Шевченко внесли пропозиції щодо удосконалення класифікації витрат. Наведені підходи класифікації витрат проаналізовано більш конкретно, тому що вони були вдосконалені саме для підприємств рибопереробної галузі.

Метою наукового дослідження є визначення існуючої класифікації витрат на рибопереробних підприємствах і вдосконалення вивченої різноманітності класифікаційних ознак з урахуванням галузевих особливостей.

Для досягнення поставленої мети необхідно:

- ознайомитися з сучасним станом існуючої класифікації витрат на рибопереробних підприємствах;
- проаналізувати різноманітність класифікаційних ознак витрат для їх подальшого розвитку;
- на основі вивченої літератури розробити методичні рекомендації щодо удосконалення класифікації витрат на вітчизняних рибопереробних підприємствах.

Згідно з Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», витрати класифікуються за економічними елементами, де вони поділяються на витрати операційної діяльності [3]. У цілому витрати класифікують за двома окремими групами, а саме — основною діяльністю та надзвичайною діяльністю підприємства. До першої групи відносять витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а друга група — це витрати надзвичайної діяльності (необхідно відмітити, що ці витрати можуть бути звичайними для одного підприємства та надзвичайними для іншого).

Цей вид класифікації є основним, але витрати нераціонально групувати лише за одним видом класифікації, тому що вони є складною і багатоаспектною економічною категорією. Класифікація витрат за економічними елементами не дає можливість підприємству розраховувати собівартість одиниці продукції, тому підприємства використовують класифікацію за статтями кальку-

ляції, які розкривають цільове призначення витрат і їх зв'язок з технологічним процесом [4, с. 154].

Кожне підприємство має конкретні особливості, специфіку, тому згідно з П(С)БО 16 «Витрати» перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції устанавлюється підприємством в обліковій політиці. Розглянемо докладніше групування витрат за статтями калькуляції виробничої собівартості рибної продукції на типових рибопереробних підприємствах [5]:

1. Сировина та матеріали;
2. Куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
3. Паливо та енергія на технологічні цілі;
4. Зворотні відходи (вираховуються);
5. Основна заробітна плата виробничих робітників;
6. Додаткова заробітна плата виробничих робітників;
7. Відрахування на соціальні заходи;
8. Витрати на підготовку і освоєння виробництва;
9. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання ;
10. Транспортні витрати ;
11. Цехові витрати ;
12. Загальновиробничі витрати ;
13. Втрати внаслідок технічно неминучого браку.

Невід'ємну роль грає класифікація витрат за цілями управління. Імпонує класифікація витрат за цілями управління, що надається такими науковцями, як С. Ф. Голов, П. Й. Атамас і С. Ковтун, а також колектив науковців під керівництвом Ф. Ф. Бутинця [6].

Класифікація для цілей управління витратами рибопереробних підприємств містить п'ять цілей:

1. Оцінка запасів і визначення фінансового результату.
2. Прийняття управлінських рішень.
3. Контроль виконання бухгалтером-контролером.
4. За раціональністю використання.
5. За видами витрат.

До першої цілі вони відносять оцінку запасів і визначення фінансового результату. За способом віднесення на собівартість розрізняють прямі і непрямі (опосередковані) витрати. Прямі витрати (Direct costs) можна віднести до конкретного об'єкта витрат, а непрямі (Indirect costs) — навпаки. Тому для цього треба знати, що є об'єктом витрат.

По відношенню до переробки рибної продукції витрати можуть бути основними та накладними. Основні витрати (Prime

costs) — це і є сукупність прямих витрат, що необхідні для переробки риби. Якщо не можна віднести витрати до конкретного виду продукції, то це накладні витрати. Для визначення фінансового результату важливо знати, спожиті витрати чи ні. На підприємстві в процесі виробництва не всі витрати пов'язані тільки з переробкою риби, тому витрати на продукцію (Product costs) пов'язані безпосередньо з виробництвом риби, а витрати періоду (Period costs) розглядаються в тому періоді, у якому вони здійснюються.

Прийняття управлінських рішень є відповідальним моментом, на який впливають різноманітні фактори. Тому по відношенню до переробки риби необхідно підрозділити витрати на постійні та змінні. Треба відмітити, що витрати можуть бути умовно-змінними, умовно-постійними та змішаними. Також на прийняття управлінських рішень впливають дійсні або можливі (альтернативні) витрати.

Важливою функцією є контроль. Якщо бухгалтер-контролер зможе впливати на витрати, тоді їх можна називати контрольованими, а якщо ні — неконтрольованими. Відділ економіки, планування та ціноутворення здійснює контроль за плановими та неплановими витратами. Класифікацію витрат на рибопереробних підприємствах відносно поставлених задач представлено в табл. 1.

*Таблиця 1*

**КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ  
НА РИБОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ  
ЗА ЦІЛЯМИ УПРАВЛІННЯ**

п/п	Задачі	Класифікація витрат відносно поставлених задач
1	Провести відповідні розморожувальні, сортувальні та очисні роботи до початку переробки риби	— витрати на підготовчі роботи
2	Забезпечити безперервність процесу виробництва згідно встановлених норм	— витрати порціонування та зважування — витрати понесені залежно від ступеня переробки рибної сировини
3	Раціональність та ефективність праці	— витрати на обробку риби
4	Розробити оптимальні шляхи реалізації готової рибної продукції	— витрати на реалізацію готової рибної продукції

Комплексний процес виготовлення рибної продукції складається з послідовності виконання поставлених задач і тільки при ефективному виконання задач можна досягнути визначеної мети. Перша задача полягає в проведенні необхідних розморожувальних, сортувальних та очисних робіт.

Далі необхідно забезпечити вірне порціонування риби, її фасування та вимірювання ваги, підготувати сольові розчини, овочі та спеції згідно встановлених норм. Для виповнення цієї задачі необхідні витрати безпосередньо на виробництво рибної продукції (заробітна плата працівників, матеріальні витрати тощо). Наступним етапом є закатка (вакуумування, коптіння, соління) підготовленої риби — відбувається понесення накладних витрат. Також суттєвим етапом виробництва рибної продукції є пакування готової продукції — понесення витрат на збут. Даний процес необхідно чітко контролювати.

Важливим моментом є вироблення єдиного покрокового алгоритму, який би допомагав зорієнтуватися підприємствам на розробку власної класифікації витрат з урахуванням потреб управлінців та усієї специфіки діяльності (рис. 1).

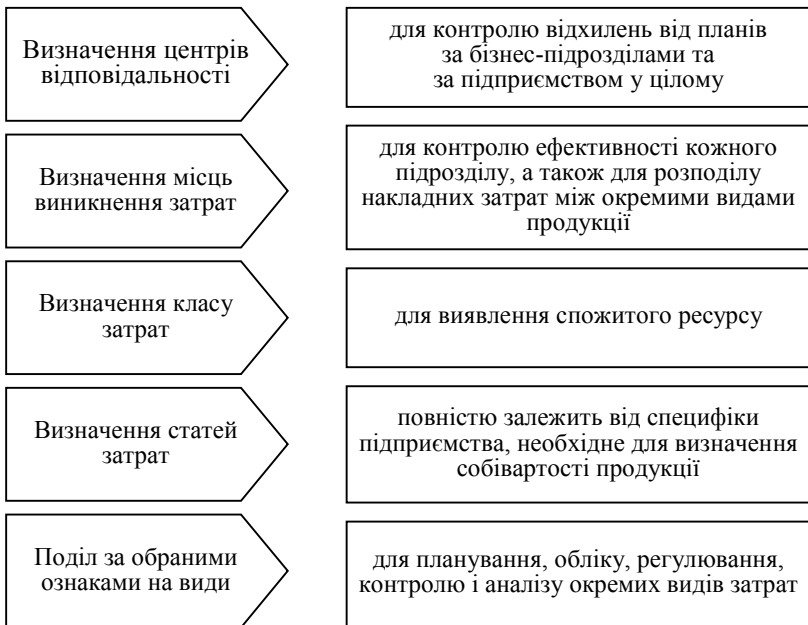


Рис. 1. Механізм класифікації витрат [7]

Відтак, розробка класифікації витрат рибопереробних підприємства включає: визначення центрів відповідальності (виділити окремо облік витрат по кожному цеху (засолювальний, коптильний, пресервний, кулінарний цехи та цех готової продукції), а також допоміжному та іншому виробництві); визначення місць виникнення затрат (з деталізацією від підрозділу до робочого місця); визначення класу витрат на основі їх економічної природи (витрати засобів праці, витрати предметів праці, трудові витрати, соціальні витрати, накладні витрати); визначення об'єкта понесення витрати («Риба солена»; «Риба копчена»; «Риба сушена і в'ялена»; «Пресерви рибні»; «Капуста морська та мідії»), за технічним переділом (розмежування відповідно до ступеню переробки рибної сировини: оброблена (в'ялена, копчена і солено-маринована риба, пресерви), не оброблена риба і, нарешті, класифікація за функціями управління залежно від цілей (поділ за обраними ознаками на види).

У результаті вивченої наукової та спеціалізованої літератури можна зробити такі висновки:

1. У статті розглянуто наукові джерела і вивчено близько десяти підходів до класифікації витрат. Велика різноманітність класифікаційних ознак витрат, з одного боку, заважає їх вивченню, а з іншого — спонукає до аналізу. Класифікація витрат є основним елементом системи управління витратами, отже на базі вивченої літератури удосконалений підхід до класифікації витрат у цілому, з урахуванням специфічних особливостей рибопереробних підприємств. Виділено витрати для цілей управління.

2. На основі запропонованого механізму класифікації витрат було виділено основні класифікаційні ознаки для рибопереробних підприємств, які найкраще враховують особливості діяльності.

3. Перспективою подальших досліджень можна розглядати розширення та доповнення класифікаційних ознак, теоретичних і прикладних аспектів витрат з метою багатосторонньої оцінки діяльності рибопереробних підприємства.

## **Література**

1. *Князева О. В.* Облік і контроль витрат і доходів підприємств рибного господарства: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О. В. Князева ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. — К., 2008. — 201 с.

2. Шевченко Л. Г. Форування витрат у рибоконсервному виробництві: дис. канд. екон. наук : 08.07.02 / Л. Г. Шевченко. — Х., 2006. — 208 с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений Міністерством фінансів України від 31.12.1999 року № 318, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.liga.net/>.

4. Єгоркіна Т. О. Класифікація витрат за цілями управління ними / Т. О. Єгоркіна // Вісник ДонДУЕТ. — 2009. — № 4/2 (32). — С. 153—161.

5. Василюк В. В. Виробничі витрати на підприємствах харчової промисловості/ В. В Василюк // Кримський економічний вісник. — 2013. — № 4. — С. 26—29.

6. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / [Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова]. — Житомир : ЖІТІ, 2001. — 576 с.

7. Ющак Ж. М. Класифікація витрат, орієнтована на ефективне управління підприємство/ Ж. М. Ющак // Вісник ЖТЕУ. — 2012. — № 3. — С. 203—208.

## Reference

1. Knyazeva O. V. Accounting and control of costs and profits for companies Fisheries: dis. of the candidate of economic sciences: 08.00.09/ O.V. Knyazeva. —К., 2008. — 201 p. [in Ukrainian]

2. Shevchenko L. G. Foruvannya costs in the canning industry: dis. of the candidate. econ. sciences: 08.07.02 / L. G. Shevchenko. — H., 2006. — 208 p. [in Ukrainian]

3. Regulations (standards) 16 «costs», approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 31.12.1999, № 318, as amended [electronic resource]. — Access mode: <http://www.liga.net/> [in Ukrainian]

4. Yehorkina T. O. Classification of costs for management purposes / T. O. Yehorkina // Bulletin DonDUET. — 2009. — № 4/2 (32). — P. 153—161. [in Ukrainian]

5. Vasylyuk V. V. Production costs for the food industry / V. V. Vasylyuk // Crimean Economic Journal. — 2013. — № 4. — P. 26—29. [in Ukrainian]

6. Accounting organization: teach. guidances / [F.F. Butynets, O. V. Oleynik, M. M. Shyhun, S. M. Shulepova]. — Exactly: ZHITI, 2001. — 576 p. [in Ukrainian]

7. Juszczak J. M. Classification of costs, focused on effective management / J.M. Juszczak // Bulletin ZHTEU. — 2012. — № 3. — P. 203—208. [in Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 17.05.2013 р.