

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ І ВІДТВОРЮВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У РИБОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто наукові підходи вітчизняних та зарубіжних вчених щодо класифікації витрат виробництва для цілей управління та обліку, виокремлено ознаки класифікації витрат, здійснено науковий аналіз групування витрат в рибництві та запропоновано авторську класифікацію, необхідну для потреб обліку і контролю рибогосподарськими підприємствами.

Ключові слова: управління витратами, класифікація витрат виробництва, основні витрати, накладні витрати, прямі витрати, непрямі витрати, релевантні біологічні активи, облік, контроль

Bachynskyi V., Borovyk O.

COSTS CLASSIFICATION FOR GROWING AND REPRODUCING OF BIOLOGICAL ASSETS AT FISHERY ENTERPRISES

Scientific approaches of domestic and foreign scientists are considered in relation to production costs classification for management and account goals. Costs classification features are distinguished. Scientific analysis of costs grouping in a fish-farming is carried out. Authorial classification needed for accounting and control purposes of fishery enterprises is offered.

Keywords: costs management, production costs classification, basic costs, overhead costs, direct costs, indirect costs, relevant biological assets, accounting, control

1. Вступ

Специфіка діяльності рибогосподарських підприємств, сезонний характер виробництва, залежність від природно-кліматичних умов, наявності постійних ризиків у втраті продукції, висока фондомісткість, значний розрив у часі між витратами на вирощування та отриманням продукції, нееластичність попиту на продукцію для більшості виробників не забезпечує одержання прибутків. У зв'язку з цим виникає необхідність вироблення чіткої, науково-обґрунтованої методики обліку та контролю витрат виробництва, що дасть змогу забезпечити оперативне управління витратами та недопущення непередбачуваних втрат. Серед головних цілей управління підприємством майже завжди підкреслюється необхідність зниження витрат.

Для організації ефективної системи бухгалтерського обліку необхідно розробити систему умов та елементів облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням економічних ресурсів; призначення якої – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці.

Розв'язання цих завдань неможливе без розгляду витрат в контексті господарств галузі, адже витратами виробничого процесу рибогосподарських підприємств виступають витрати на вирощування і відтворення, які потребують особливого підходу щодо класифікації витрат.

У розробку питань класифікації витрат виробництва вагомий внесок зробили вчені: Ф. Ф. Бутинець, П. С. Безруких, Н. А. Вахрушина, Н. М. Вдовенко, С. Ф. Голов, К. Друрі, П. О. Куцик, А. П. Михалькевич, В. О. Озеран, В. Ф. Палій, Л. В. Нападівська, В. В. Сопко та ін. Водночас слід зазначити, що в економічній літературі ряд питань, що стосуються ознак класифікації витрат виробництва, сфери їх застосування залишаються дискусійними і потребують подальшого дослідження, відповідно до вимог сучасних щодо облікових систем.

Метою статті є теоретичний аналіз основних підходів з класифікації витрат виробництва, що визначені в економічній літературі, їх узагальнення та відбір найбільш придатних для використання у цілях обліку та контролю рибогосподарськими підприємствами.

2. Підходи до класифікації витрат

Будь-яке виробництво, в тому числі й рибництво, характеризується виконанням певних робіт, внаслідок яких вхідна сировина перетворюється у готовий продукт. Всі групування витрат призначені для прийняття рішень, але ситуації, які виникають у процесі виробництва, не можуть бути покладені в типову систему обліку. Стадією виробництва є технологічно закінчена частина виробничого процесу, яка характеризується змінами, що обумовлюють переходи його в інший якісний стан.

Важливим елементом управління рибницьким господарством є управління витратами. З даних бухгалтерського обліку повинно бути видно: скільки, яких ресурсів було затрачено на виробництво,

їх натуральні та вартісні параметри. Ці характеристики повинні сприяти оцінці відповідності витрат попередньо визначеним нормам. Різний характер витрат, їх відношення до вирощування риби, рибосадкового матеріалу, зумовлює необхідність науково-обґрунтованої їх класифікації. Більшості класифікацій, як справедливо зазначають окремі автори, [1, 2, 3] притаманні суттєві недоліки, що не дозволяють одержати всебічне уявлення про об'єкт витрат.

Вітчизняні й зарубіжні економісти вносять свої пропозиції щодо удосконалення класифікації витрат. Л. В. Нападовська вважає, що "... класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними" [3, с. 79]. Ми надаємо перевагу визначенню А. Яругової, яка стверджує, що класифікація витрат "зумовлюється різними варіантами їх обліку, що, в свою чергу, позначається на організації й управлінні виробництвом" [4, с. 58].

Міжнародні стандарти з виробничого обліку і практики його організації в економічно розвинених країнах передбачають різні варіанти класифікації витрат, залежно від цілей та напрямів обліку витрат. Під напрямом обліку витрат мають на увазі діяльність, де необхідний відокремлений облік витрат на виробництво.

Основною метою класифікації витрат є їх систематизація за певними ознаками доцільності, з точки зору оцінки їх економічної доцільності та забезпечення впливу на них управлінського рішення. Класифікація витрат виробництва повинна всесторонньо розглядати економічні аспекти, для забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень, що є фундаментальною основою як обліку і контролю витрат виробництва, так і бухгалтерського обліку в цілому. Ми погоджуємось з думкою [5, с. 159], що "Класифікація витрат виробництва – це зведення за певними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і збут продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б витрати, однорідні за своїм змістом або подібні між собою". Це необхідно для планування, аналізу, контролю витрат та можливості управління ними.

Сьогодні важливою ознакою класифікації витрат є їх розмежування за функціями управління виробництвом. Причому їх можна поділити на виробничі, адміністративні й на збут. Виробничі витрати – це, що мають місце в процесі виробництва продукції, виконання робіт чи наданні послуг. Адміністративні витрати і витрати на збут безпосередньо не пов'язані з виробничим процесом і не включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Разом з тим, дослідження класифікаційних ознак витрат запропонованих різними авторами дозволили зробити висновок про відсутність єдиних підходів (табл. 1).

Отже, згідно з проведеним дослідженням можна стверджувати, що для цілей обліку і контролю переважна більшість науковців класифікує витрати

за наступними ознаками: за відношенням до обсягу виробництва; за порядком віднесення витрат на період генерування прибутку; за способом віднесення на собівартість, за відношенням до технологічного процесу, що, звісно, не є виключним і потребує відповідних корективів, на що значною мірою впливають особливості технології виробництва, тип організації виробництва, асортимент продукції, виробничий цикл, управління підприємством, а також вимоги оперативного управління виробництвом.

3. Класифікацію витрат на вирощування та відтворення біологічних активів рибницьких господарств

Варто зазначити, що продукція, яку отримує рибницьке господарство у процесі вирощування на певній стадії – мальки, цьоголітка, однорічка, ремонтний молодняк, риби-плідники, від моменту прийняття ПСБО 30 "Біологічні активи" [6] отримала нову для сільськогосподарських підприємств назву об'єкта обліку – біологічні активи, що значною мірою впливатиме і на визначення методу обліку та особливо оцінку витрат.

Для рибницьких господарств поняття витрат виробництва, виходячи зі специфіки їх діяльності, включатиме витрати, що утворюються в процесі здійснення двох окремих, але тісно взаємодіючих між собою процесів: вирощування та відтворення. Процес вирощування біологічних активів – це комплекс заходів, що здійснюються протягом періоду, під час якого відбувається трансформація біологічних активів від отримання ікри до набуття рибою товарної маси. Але рибницькі господарства, діяльність яких спрямована на отримання товарної продукції з подальшою її реалізацією, повинні також забезпечити можливість відтворення біологічних активів. Це досягається шляхом утримання риб – плідників та постійного їх поповнення з числа найбільш придатних особин ремонтного молодняку. На нашу думку, саме витрати, понесені на утримання риб – плідників і становлять витрати на відтворення біологічних активів.

Таке групування покликане забезпечити лише один аспект господарювання підприємства і орієнтоване на надання інформації, необхідної для калькулювання одиниці собівартості продукції та складання фінансової звітності, що є недостатнім з управління ресурсами суб'єкта господарювання.

Особливе місце у класифікації витрат з метою обліку й контролю та забезпечення калькулювання собівартості продукції й оцінки біологічних активів посідає групування витрат за двома ознаками: економічними елементами і статтями калькуляції. Між ними існує тісний зв'язок і взаємозалежність. Витрати за економічними елементами використовуються рибницькими господарствами, здебільшого, для побудови системи фінансового обліку, тоді як у системі управлінського обліку витрати, як правило, групуються у розрізі статей калькуляції.

Класифікація витрат в економічній літературі

№ з/п	Ознака класифікації та види витрат	Автори	Загалом авторів
1	2	3	4
1.	За впливом на визначення фінансового результату: - вичерпні - невичерпні	Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л.В.	6
2.	Згідно з порядком віднесення витрат на період генерування прибутку: - витрати на продукцію - витрати періоду	Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф. Вахрушина Н. А., Голов С. Ф. Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л. В., Шеремет А. Д., Цал-Цалко Ю. С., Куцик П. О.	9
3.	За способом віднесення на собівартість: - прямі - непрямі	Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л. В., Шеремет А. Д., Палій В. Ф., Цал-Цалко Ю.С.	10
4.	За доцільністю витрачання: - продуктивні - непродуктивні	Друрі К., Нападовська Л. В., Цал-Цалко Ю. С.	3
5.	За відношенням до технологічного процесу: - основні - накладні	Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л. В., Шеремет А. Д., Цал-Цалко Ю. С., Куцик П. О.	9
6.	За періодичністю виникнення: - поточні - одноразові	Безруких П. С., Вахрушина Н. А., Шеремет А. Д., Палій В. Ф., Цал-Цалко Ю. С.	5
7.	За складом: - одноелементні - комплексні	Безруких П. С., Вахрушина Н. А., Шеремет А. Д., Цал-Цалко Ю. С., Озеран В. О.	4
8.	За впливом на управлінські рішення: - релевантні - нерелевантні	Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л.В.	6
9.	За відношенням до обсягу виробництва: - постійні - змінні	Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л. В., Шеремет А. Д., Палій В. Ф., Цал-Цалко Ю. С.	10
10.	За прийняттям рішень щодо завантаження потужностей: - маржинальні - середні	Бутинець Ф.Ф., Вахрушина Н.А., Голов С.Ф., Друрі К., Михалькевич А.П.	5
11.	Залежно від альтернативних варіантів: - реальні - можливі	Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Друрі К., Михалькевич А.П.	4
12.	За можливістю охоплення планом: - планові - непланові	Безруких П.С., Вахрушина Н.А., Шеремет А.Д.	3
13.	За відношенням до виконавців: - контрольовані - неконтрольовані	Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Нападовська Л.В.	3
14.	За можливістю впливу менеджера на витрати: - регульовані - нерегульовані	Вахрушина Н.А., Друрі К., Михалькевич А.П.	3
15.	За місцями виникнення та центрами відповідальності: - витрати робочого місця - витрати бригади - витрати цеху	Цал-Цалко Ю.С.	1
16.	За видами витрат: - економічні елементи - статті калькуляції	Нападовська Л. В., Цал-Цалко Ю. С., Озеран В. О., Куцик П. О., Корягін М. В.	2

На підставі вивчення і узагальнення різних думок вітчизняних і зарубіжних вчених щодо цієї проблеми та практики класифікації витрат на виробництво, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблено і запропоно-

вано розширену класифікацію витрат на відтворення та вирощування на рибницьких господарствах (рис. 1).

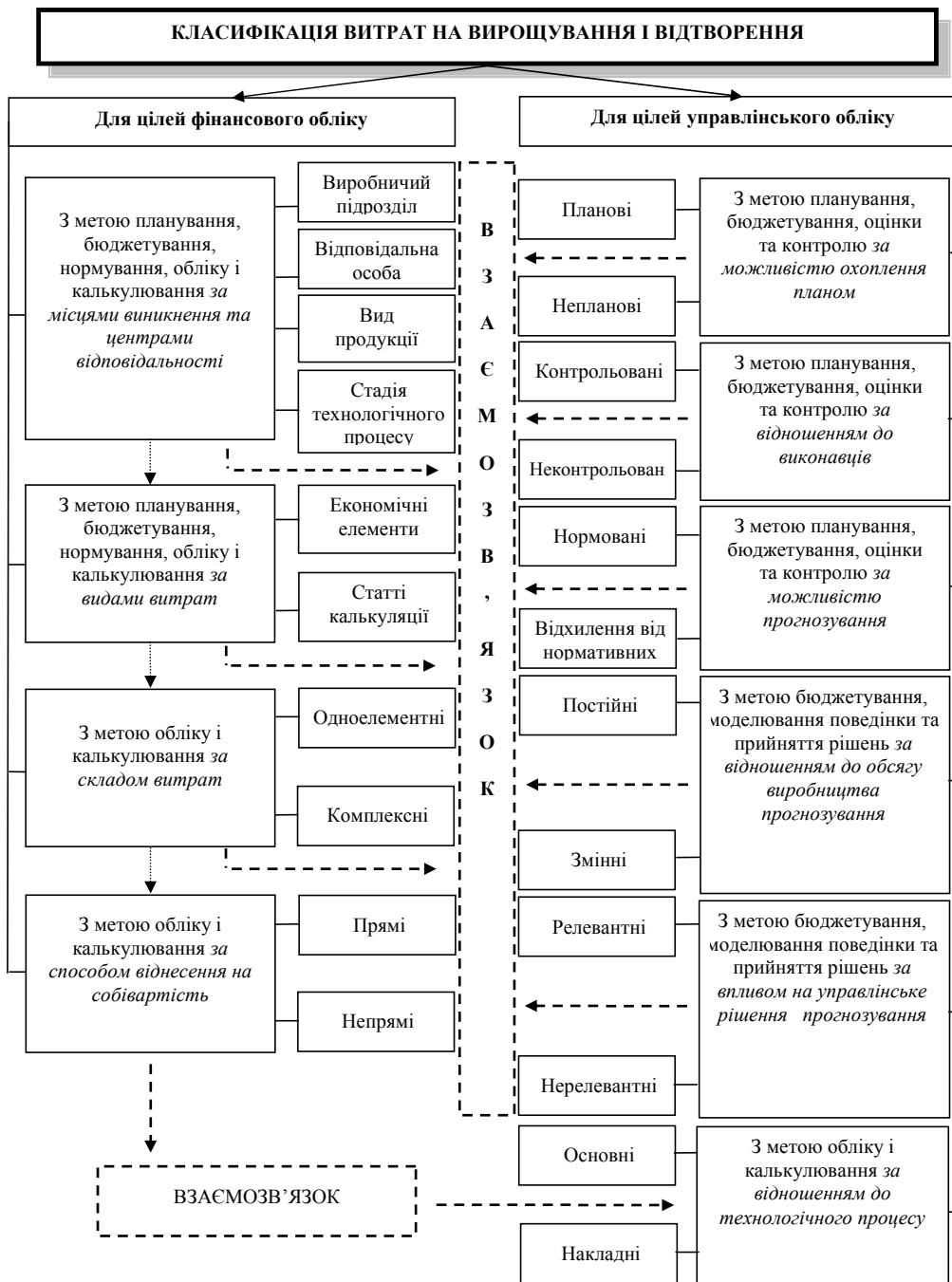


Рис. 1. Класифікація витрат на вирощування та відтворення біологічних активів рибницьких господарств

Така класифікація дозволяє управляти витратами у процесі виробництва, здійснювати облік із застосуванням нормативного методу за місцем витрат і центрами відповідальності.

Згідно з п. 21 П(С)БО 16 “Витрати” [7], під елементом витрат розуміють економічно однорідні за змістом витрати, які підлягають використанню всіма виробничими підприємствами. Якщо класифікація витрат за економічними елементами є типовою для підприємств всіх галузей, то в номенклатурі статей калькуляції необхідно враховувати технологічні особливості рибної галузі.

За складом витрати поділяються на *одноелементні* і *комплексні*. До одноелементних відносяться витрати, які складаються з економічно одно-

рідних витрат, які в умовах даного виробництва не можуть бути поділені на складові частини. Комплексними називаються витрати, які містять різні елементи, об’єднані за ознакою призначення. У рибництві це витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання, загальновиробничі витрати.

Для господарств рибної галузі важливою ознакою є групування витрат за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг). Ці витрати поділяються на *прямі* й *непрямі*.

Прямі витрати безпосередньо пов’язані з виробництвом і можуть бути прямо віднесені на конкретний вид продукції, а непрямі – пов’язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, витрати на ремонт знарядь лову, промислового спо-

рядження і інвентарю, транспортні витрати, пов'язані з перевезенням плідників із маточного в нерестові стави і назад, мальків із нерестового у виростні стави, перевезенням рибопосадкового матеріалу та плідників із зимувальних у нагульні стави, підвезення кормів, добрив та інших матеріальних цінностей з центральних складів господарства до ставів, орендна плата за використання гідроспоруд, санітарно-профілактичні заходи, охорона ставків, меліоративні роботи тощо.

Основні й накладні витрати характеризують споживчі властивості продукції та обумовлюються технологічними і управлінськими потребами. Основні витрати характеризують потреби технології виробництва і безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а накладні – потреби управління цим виробництвом. До основних відносяться, наприклад, витрати на вирощування товарної риби – рибопосадковий матеріал, біопрепарати, різні види кормів, паливо, основна і додаткова заробітна плата рибоводів, рибаків, амортизація спорядження та обладнання тощо. До накладних – витрати, пов'язані з організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом.

Залежно від реагування на зміну обсягів діяльності, витрати поділяють на постійні та змінні. Витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва належать до категорії *постійних*. Крім постійних, підприємства мають також *змінні витрати*, які змінюються відповідно до обсягу випуску продукції. Можливість віднесення витрат до постійних чи змінних залежатиме від особливостей організації виробничого процесу.

До змінних, як правило, відносять витрати кормів, заробітна плата виробничих працівників, якщо використовується відрядна форма оплати праці, амортизації необоротних активів при використанні виробничого методу. Інші витрати стосуватимуться складу постійних витрат.

Для посилення контролю за постійними витратами доцільно організувати їх облік за місяцями їх виникнення або центрами відповідальності, що дасть змогу аналізувати ефективність діяльності структурних підрозділів.

Враховуючи особливості спеціалізації технологічного процесу рибних господарств велике значення має групування витрат за *етапами (стадіями) виробничого процесу*, що необхідно для здійснення контролю як за загальною сумою витрат, так і у розрізі окремих стадій вирощування, з метою калькулювання собівартості продукції.

З метою посилення персональної відповідальності за ефективністю діяльності кожного підрозділу витрати виробництва класифікують за місяцями виникнення та центрами відповідальності. Місцем виникнення витрат на вирощування та відтворення, перш за все, може бути рибдільниця, окремий ставок (цех) та відповідальні особи (зоотехнік, рибовод, бригадир інші посадові особи).

Для забезпечення дієвості системи контролю, витрати поділяють на:

- контрольовані, які контролюються з боку управлінського апарату. Вони мають цільовий характер і можуть обмежуватись будь-якими окремими витратами. Наприклад, контроль витрачання матеріалів для ремонту знарядь лову, промислового спорядження, інвентарю, човнів;

- неконтрольовані – витрати, що не залежать від діяльності суб'єктів управління [1, с. 74]. Такими є індексація вартості гідротехнічних споруд, що зумовлює збільшення сум амортизаційних відрахувань, зміна цін на пально-мастильні матеріали.

Для прийняття рішень необхідно розрізнити релевантні та нерелевантні витрати. Релевантні витрати – це витрати, величина яких може змінюватись внаслідок прийняття рішення, а нерелевантні – такі, величина яких не залежить від прийняття рішень. Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають диференційними витратами. У рибництві, що значною мірою залежить від сезонності виробництва, періоду вилову риби та від попиту на продукцію, можливість впливу на витрати є обмеженою. Зокрема, це може стосуватися прийняття рішення щодо дво- чи трирічного обороту вирощування товарної риби, облову та реалізації риби поступово протягом всього періоду вирощування або лише у чітко визначені періоди (наприклад, вересень-жовтень), коли товарна риба набуває найоптимальнішої ваги.

Традиційно, суб'єкти рибництва, застосовуючи нормативний метод обліку витрат на виробництво, виділяють нормовані та ненормовані витрати. Нормовані витрати передбачають встановлення відповідних нормативів, а в разі необхідності – і внесення змін норм та облік відхилень від норм. Зокрема, у рибництві це норми списання кормів для годівлі риб. Проте варто зазначити, що ці норми розроблялися ще у 80-х роках, за часів СРСР, і вони не відповідають сучасним технологіям вирощування риби та кліматичним умовам.

Щодо плану, всі витрати поділяються на планові та непланові. Якщо планові витрати зумовлені безпосередньо нормальними умовами організації процесу виробництва і реалізації рибної продукції, то непланові, як правило, пов'язані з порушеннями виробничо-господарської діяльності.

4. Висновки

Отже, вивчення та переосмислення досягнень вітчизняної теорії і практики, освоєння західних теорій та методів управління, їх раціональне поєднання дало змогу розширити класифікацію витрат для цілей фінансового та управлінського обліку. Використання рекомендованої класифікації витрат у практиці господарств досліджуваної галузі дає змогу управляти витратами під час виробничого процесу через виявлення відхилень від заданих параметрів, приймати рішення для попередження недоліків у роботі, підвищити рентабельність виробництва рибної продукції, забезпечити високі темпи росту прибутку. В умовах наявних кризових явищ в економіці України ефективний розвиток підприємств рибництва можливий через систему планування витрат, однією зі складових якої висту-

пає система бюджетування. Застосування бюджетування сприятиме покращенню діяльності підприємства за рахунок одержання оптимального рівня прибутку з поєднанням раціонального витрачання матеріальних, грошових і трудових ресурсів підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / М. А. Вахрушина. – М : Омега-Л, 2010. – 570 с.
3. Нападівська Л. В. Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
4. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] : науч. изд. / А. Яругова ; [пер. с польского]. – М : Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
5. Безруких П. С. Состав и учет издержек производства и обращения [Текст] : науч. изд. / П. С. Безруких. – М. : ФБК, 1996. – 224 с.
6. П(С)БО 30 “Біологічні активи” : наказ Міністерства фінансів України від 18 лист. 2005 р. № 790 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
7. П(С)БО 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 18 лист. 1999 р. № 318 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
8. Вдовенко Н. М. Бухгалтерський облік у рибництві: особливості формування облікової політики [Текст] : навч. посібник / Н. М. Вдовенко. – К. : Дорадо, 2007. – 327 с.
9. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства [Текст] : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 374 с.
10. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 701 с.
11. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. пособие / К. Друри ; [пер. с англ. под. ред. Зриашвили ; предисловие проф. П.С. Безруких]. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.