

МЕДВІДЬ

Любов Гнатівна  
emedvid@meta.ua

к.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку, Львівського торговельно-економічного університету

УДК 657.1.011.56

## ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ РИБОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ ВИТРАТ

### FEATURES OF FISH PROCESSING ENTERPRISES AND THEIR IMPACT ON THE ORGANIZATION OF COST ACCOUNTING

*У статті висвітлені сучасний стан та особливості діяльності рибопереробних підприємств України, що впливають на організацію обліку витрат. Розглянуто основні організаційні моменти функціонування системи обліку витрат. Визначено основні об'єкти обліку витрат на рибопереробних підприємствах.*

*В статье освещены современное состояние и особенности деятельности рибоперерабатывающих предприятий Украины, влияющие на организацию учета расходов. Рассмотрены основные организационные моменты функционирования системы учета расходов. Определены основные объекты учета расходов на рибоперерабатывающих предприятиях.*

*The article highlights the current state and characteristics of fish processing enterprises of Ukraine affecting the organization of cost accounting. The basic organizational aspects of the system of cost accounting are considered. The main objects of cost accounting in fish processing plants are defined.*

**Ключові слова:** рибопереробне виробництво, витрати, облік, центри відповідальності, центри витрат

**Ключевые слова:** рибоперерабатывающее производство, расходы, учет, центры ответственности, центры затрат

**Keywords:** fish processing production, cost, accounting, responsibility centers, cost centers

## ВСТУП

Невід'ємною частиною національної економіки є рибопереробне виробництво, оскільки забезпечує продовольством населення країни, підтримує зайнятість населення та його добробут, формуючи при цьому певну частку грошових надходжень, у т.ч. податків та зборів. Однак, не стабільне становище рибопереробних підприємств спричиняє необхідність у розробці певних механізмів управління, частиною яких є облікова система щодо найважливішого показника діяльності підприємств з переробки риби-витрат.

Проблемам обліку витрат на промислових підприємствах присвятили свої наукові роботи: М.Т. Білуха, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинць, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлук, В.Г. Лінник, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкарь, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко та інші вчені. Галузеві особливості обліку витрат на рибопереробних підприємствах досліджено у працях: О.В. Князевої, М.В. Меркушевої, І.С. Торопової.

Оцінюючи великий вклад зазначених вище вчених, варто відмітити, що залишаються практично недоопрацьованими питання організації бухгалтерського обліку витрат рибовиробництва, що ускладнює управління даними підприємствами в умовах ринку.

**МЕТОЮ РОБОТИ** є висвітлення основних особливостей діяльності рибопереробних підприємств, що впливають на організацію системи обліку витрат.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та офіційні статистичні дані. У перебігу дослідження було використано методи статистичного зведення і аналізу, синтезу, порівняння, узагальнення, графічний і табличний.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Відповідно до Закону України «Про безпечність та якість харчових продуктів» рибопереробні підприємства представлені потужностями будь-якої форми власності, які здійснюють переробку живої, охолодженої або мороженої риби, інших морепродуктів з метою отримання готових харчових продуктів [1].

Концентрація підприємств, що спеціалізуються на переробці риби, знаходиться у місцях вилуви сировини – акваторіях Чорного та Азовського морів. Найбільші виробники готової рибної продукції України розташовані у Дніпропетровській, Житомирській, Харківській, Чернігівській, Черкаській та Київській областях, де сконцентровані потужності з переробки риби та необхідні холодильні

камери.

Як показало дослідження статистичних даних щодо наявності рибопереробних підприємств в Україні, відповідно до організаційно-правових форм підприємницької діяльності, станом на 01.01.2015р., найбільшу частину ринку займають приватні

підприємства (майже 37%), на другому місці – товариства з обмеженою відповідальністю (30%) і замикають трійку лідерів фізичні особи підприємці (20%). Частка державних рибопереробних підприємств є досить незначною і коливається в межах 2%. (рис.1).

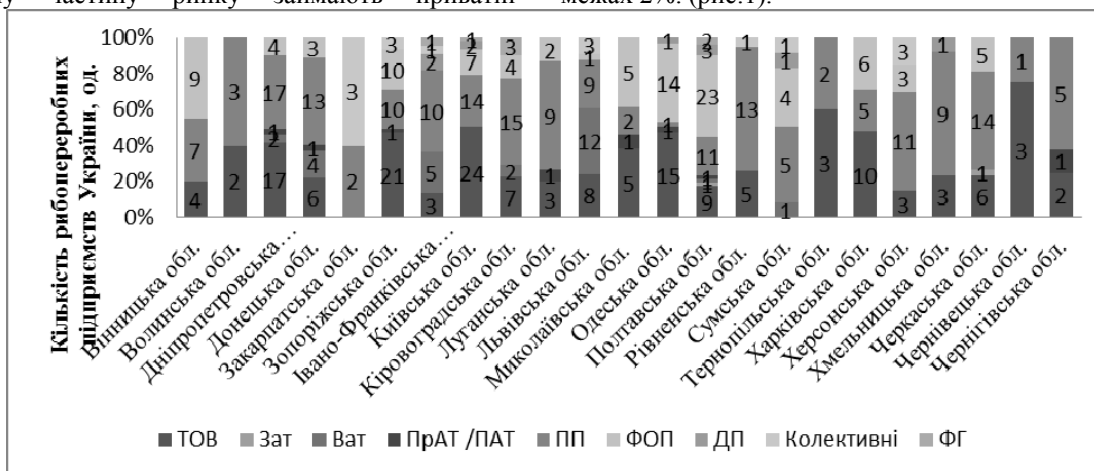


Рис. 1. Структура рибопереробних підприємств України відповідно до організаційно-правових форм підприємницької діяльності у 2015 р. [2]

Варто зазначити, що нині рибопереробне виробництво переживає проблематичні часи, які склалися через фінансові труднощі в державі, а саме: порушення господарських зв'язків, погіршення екологічного стану внутрішніх водойм, недостатній обсяг робіт по відтворенню рибних запасів. Це значно впливає на зменшення обсягів вилову та виліву товарної риби у внутрішніх водоймах.

Так, у 2015 р. в Україні виловлено 180 тис. т риби. При цьому 82 тис. т виловлено в Азово-Причорноморському басейні та 98 тис. т риби виловлено чорноморським флотом у світовому океані, що на 16 відсотка менше аналогічного періоду минулого року.

Ситуація щодо обсягів реалізації готової рибної продукції у перших трьох кварталах 2015р. також погіршилась та склала 19,2 тис. тонн (в тому числі: випуск консервів рибних - 12,2 тис. тонн, риби мороженої - 1,6 тис. тонн, риби сушеної і в'яленої – 0,9 тис. тонн, оселедців солоних - 1,2 тис. тонн), що на 17,7 відсотка менше аналогічного періоду минулого року[3].

Причинами таких тенденцій є загальний рівень падіння економіки, подорожчання та нестабільність курсу долара, зменшення кількості імпортової сировини, яку більшість рибопереробних підприємств України використовує для виробництва консервів та пресервів, не конкурентоздатність рибопереробних

підприємств та втрата зв'язку з анексією Криму.

Для зміни негативних тенденцій розвитку необхідно розвивати інфраструктуру та логістичну систему доставки рибної продукції до споживача. Потрібно підвищувати економічну ефективність підприємств, як виробників, так і переробників, впроваджуючи сучасні технології і новітнє обладнання переробки, зберігання і транспортування продукції, удосконалювати механізм управління в частині обліку.

Аналіз галузевих особливостей підприємств з переробки рибної сировини свідчить, що діяльність рибопереробних підприємств є досить матеріаломісткою. Найбільшу частку у загальній сумі витрат досліджуваних підприємств з переробки риби займають саме матеріальні витрати – від 59% до 83%, що залежить від обсягів виробництва, структури продукції та зміни питомих матеріальних витрат на окремі вироби. Найменша частка загальної суми витрат припадає на амортизаційні відрахування та інші операційні витрати.

Для порівняння, варто зазначити, що у Німеччині та США показник матеріальних витрат у два рази менший. З іншого боку, в розвинених країнах у два рази більшу частину, ніж в Україні, займають витрати на оплату праці, а відрахування на соціальні потреби у чотири рази перевищують українські показники (табл. 1.).

Таблиця 1.

Структура витрат виробничого підприємства, % [4]

Елементи витрат	Україна	Німеччина	США
1. Витрати на сировину та матеріали	67	36	34
2. Витрати на оплату праці	13	25	26
3. Амортизація	11	14	16
4. Витрати на соц. потреби	5	20	20
5. Інші витрати	4	5	4

За таких умов набуває актуальності удосконалення організації системи обліку саме витрат, оскільки витрати є ключовою характеристикою використання матеріальних, фінансових та трудових ресурсів та одним із найважливіших показників діяльності рибопереробних підприємств.

Для якісної організації системи обліку витрат, варто виокремити організаційно-технологічні особливості, притаманні рибопереробним підприємствам, що впливають на її побудову:

- залежність ступеня використання виробничих потужностей від забезпеченості сировиною;
- сезонність та постійний імпорт сировинної бази;
- залежність якості продукції від тривалості та умов транспортування;
- короткий виробничий цикл;
- значна кількість виробничих процесів;
- безперервність виробничого процесу;
- велика номенклатура готової продукції та інші.

Характер технології і виробничий цикл суттєво впливають на структуру та організацію обліку витрат. На рибопереробних підприємствах передільна технологія виробництва, що передбачає перетворення рибної сировини на готову продукцію в умовах безперервного й короткого технологічного процесу, ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являють собою окремі самостійні переділи (стадії) рибопереробного виробництва.

За таких умов характерною ознакою підприємств з переробки риби є організація відділень, дільниць за технологічною ознакою (автоклавне, рибопереробне відділення), а основних цехів - за предметною (консервний, пресервний, копильни, кулінарний цехи, тощо). Застосування змішаної предметно-технологічної ознаки організації цехів та дільниць є для рибопереробних підприємств найбільш розповсюдженим.

При цьому, виходячи з економічного змісту діяльності, відношення до виготовленої продукції, виробничі місця витрат поділяють на основні, допоміжні та побічні. До основних місць витрат відносяться підрозділи по випуску продукції, для виготовлення якої створено підприємство (консервний цех, пресервний цех, тощо); до допоміжних відносяться виробництва, що забезпечують потреби основного виробництва в тарі, енергії, поточному ремонті (тарний, енергоцех тощо). До побічних місць витрат відносяться підрозділи, що зайняті виробництвом продукції з відходів або мають цільове призначення в якості експериментальних (жиро-борошняний цех).

В рибопереробному виробництві до складу витрат, які визначаються за місцем їхнього виникнення слід відносити комплекс прямих та непрямих витрат, пов'язаних з роботою даного підрозділу, служби, виду діяльності, безвідносно до видів продукції, що виготовляється [5].

Побудова обліку витрат у відповідності з організаційною структурою дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю

конкретних осіб (робітників, бригадирів, майстрів, начальників дільниць), оцінити результати діяльності кожного підрозділу і визначити їх внесок до загальних результатів діяльності підприємства.

З метою максимального задоволення потреб населення у рибній продукції, забезпечення різноманітності харчування та приросту ринкової вартості самих рибопереробних підприємств відбувається постійне збільшення асортименту продукції з риби. Проаналізувавши статистичні дані щодо наявних рибопереробних підприємств в Україні, за 2011-2015 рр. відповідно до номенклатури рибної продукції, виявлено що найбільша частка належить підприємствам, які займаються виробництвом соленої (14%), рибних консерв (16%) та копченої готової рибної продукції (18,5%). На другому місці підприємства, що виготовляють продукцію з оселедця (12%) та сушену, в'ялену рибпродукцію (8%). Найменшу частку посідають підприємства, що випускають готову продукцію з моллюсків, ракоподібних та нехарчових продуктів з риби (до 2%). [2].

У зв'язку з цим необхідно визначити об'єкти обліку – окремі види чи групи продукції, для яких визначається собівартість. У сучасних рибопереробних підприємств собівартість визначається для таких основних видів одержаної продукції:

- риба солена і пряна
- риба морожена (розібрана та не розібрана)
- риба холодного копчення
- риба гарячого копчення
- рибні пресерви
- рибні консерви
- продукти готові з риби
- продукти з ракоподібних, моллюсків та інших водних безхребетних.

Номенклатура визначених об'єктів впливає на організацію аналітичного обліку витрат на рибопереробних підприємствах. На думку автора, відкриття і ведення відповідних субрахунків варто здійснювати таким чином:

1) за центрами витрат та місцем виникнення витрат

— рибний цех: ділянка дефростації, розбирання рибної сировини, ділянка формування напівфабрикатів та відходів виробництва;

— цех обробки холодом: ділянка заморожування, ділянка глазурування та ділянка розпилювання, тощо.

— інші.

2) за окремими групами риби:

— прісноводна;

— морська;

— ракоподібні, моллюски та інші водні безхребетні;

3) за породами риб.

## ВИСНОВКИ

Проведені дослідження, щодо сучасного стану рибопереробних підприємств свідчить про скрутне сировинне забезпечення, основною причиною чого є зменшення вилову риби українськими підприємствами у виключних (морських) економічних зонах інших держав за рахунок економічної недоцільності,

яку викликає висока собівартість виловленої продукції, відсутності державної підтримки рибопереробної галузі.

Також, в результаті дослідження було встановлено, що виробнича структура рибо переробних підприємств безпосередньо впливає на організацію обліку витрат, формуючи центри витрат, місця виникнення витрат та групування витрат в залежності від потреб управління.

#### Список використаних джерел

1. Закон України «Про безпечність та якість харчових продуктів» від 23.12.1997 № 771/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/771/97%D0%B2%D1%80/ed20120601>

2. Статистична інформація [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

3. Статистична інформація [Електронний ресурс] // Рибна індустрія в Україні. – Режим доступу: <http://www.fishindustry.net>.

4. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Г. Фандель; пер. з нім. під кер. і наук. ред. М.Г. Грещака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.

5. Торопова І.С. Структура виробництва рибоконсервної продукції та управління витратами за місцями їх виникнення та центрами відповідальності/ І.С. Торопова // Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет». Економічні науки. Вип. 141. – Сімферополь.- 2013. – С. 235 - 239.

6. Самофатова В.А. Демчук С.І. Сучасний стан та напрями розвитку рибного господарства у внутрішніх водоймах України / В.А. Самофатова, С.І. Демчук // Економіка харчової промисловості. - 2015. - №2(26). - С. 78-86

7. Закон України «Про рибу, інші водні живі ресурси та харчову продукцію з них» від 06.02.2003. №486-IV зі змінами та доповненнями від 05.09.2013. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://rada.gov.ua>