

УДК 657. 471

*Дашкевич О.Ю.*

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПЛОДООВОЧЕВОЇ КОНСЕРВНОЇ ПРОДУКЦІЇ

*Розглядаються особливості класифікації витрат плодоовочевого консервного виробництва. Аналізується структура та методика групування витрат за статтями калькуляції на плодоовочевих консервних підприємствах.*

**Ключові слова:** облік, витрати, калькуляція, класифікація, плодоовочеве консервне виробництво.

**Постановка проблеми.** Існує багато визначень поняття "витрати", оскільки це поняття є одним з основних у бухгалтерському обліку. Найбільш поширеним є таке визначення. Витрати на виробництво — це матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою одержання доходу.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" [1], під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати - це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють "затрати втрачених можливостей", тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів.

Визначення витрат виробництва і економічно обґрунтоване формування собівартості належить до важливих напрямків удосконалення економічних важелів господарювання, виявлення і використання резервів зниження витрат та підвищення рентабельності підприємств [2].

Інфляційні процеси в економіці, нестримне зростання цін на сировину, матеріали, готову продукцію, послабили увагу до процесу визначення собівартості продукції. Через фіскальні інтереси зовнішніх контролерів основна роль в обліку виробничих витрат приділяється правомірності включення цих витрат у собівартість продукції. Разом з тим досконале обчислення собівартості — одна з передумов прийняття обґрунтованих управлінських рішень з

організації виробництва. Бухгалтерський облік витрат виробництва продукції надає власнику реальну фактичну інформацію про виробничі витрати, що дозволяє управляти собівартістю продукції і цінами реалізації в умовах ринкової економіки [3].

Управління витратами економічного суб'єкта є складним багатоетапним процесом. При цьому облік витрат являє собою сукупність усвідомлених дій, спрямованих на відображення протягом визначеного звітного періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продуктів праці суб'єкта господарювання в натуральних і вартісних показниках, реєстрації, узагальнення й аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції. Таке відображення забезпечує одержання інформації, необхідної для управління підприємством і оцінки його діяльності.

Для формування показників собівартості та управління витратами на підприємствах плодоовочевого консервного виробництва необхідна економічно обґрунтована їх класифікація за окремими ознаками, яка є запорукою успішної організації їх обліку. Метою класифікації є упорядкування витрат відповідно до їх завдань у обліку [4].

Класифікація витрат – групування однотипних витрат за економічним змістом та технологічним призначенням для цілей обліку процесу виробництва і реалізації продукції [5].

На підприємствах плодоовочевого консервного виробництва застосовується класифікація витрат передбачена ПСБО 16 “Витрати” [1] та Методичними рекомендаціями по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 9 липня 2007 року N 373 [6].

Законодавчо визначена класифікація витрат (рис 1.) передбачає десять ознак: за способом перенесення вартості на продукцію (прямі та непрямі), за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (змінні, постійні), за визначенням відношення до собівартості продукції (витрати на продукцію, витрати періоду), за видами витрат (економічними елементами, статтями калькуляції), за однорідністю витрат (одноеlementні, комплексні), за центрами відповідальності (витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу), за видами продукції (витрати на виріб, типові зразки продукції, однорідні вироби, одноразові замовлення, валова, товарна, реалізована продукція), за календарними періодами (витрати поточні, майбутніх періодів, довгострокові, одноразові), за доцільністю витрат (продуктивні, непродуктивні), за видами діяльності (звичайні, надзвичайні).

Недоліком вище зазначених класифікації є те, що вона не враховує організаційно-технічні особливості плодоовочевого консервного виробництва. Так, частина витрат не знайшла відображення в цих класифікаціях, зокрема, нові технології використання сировини та відходів, маркетингові витрати, витрати на логістику, пов'язану з заготівлею плодоовочевої сировини; не виділено транспортні витрати на збут продукції; витрати на утримання складського господарства; посередницькі послуги; утримання відділу збуту та інше. Крім того, не знайшло відображення поділу витрат в залежності від



**Рис. 1. Нормативна класифікація витрат виробництва**

технології виробництва на *основні* (безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва) та *накладні* (пов'язані з організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом).

Згідно пункту П(С)БО 16 «Витрати» найменування та структуру статей калькулювання виробничої собівартості пропонується підприємствам окреслювати самостійно [1], як наслідок – ускладнення процесу контролю за доцільністю витрат та ціноутворенням в умовах конкурентного ринкового середовища. Тому на підприємствах плодоовочевого консервного виробництва немає уніфікації. Так, одні підприємства – виділяють в статтю витрати на виробництво власних напівфабрикатів, інші – включають їх до статті «Сировина та матеріали». Визначення витрат на виготовлення власних напівфабрикатів в окрему статтю дозволяє контролювати розподіл та витрачання ресурсів на їх виготовлення та безпосередньо відносити їх на конкретні види готової плодоовочевої консервної продукції.

У номенклатурі статей витрат окремих плодоовочевих консервних підприємств відсутня стаття «Зворотні відходи» або ж, взагалі не використовується. Ця стаття входить до складу витрат на сировину і матеріали, тому що зворотні відходи нормуються як технологічні витрати при виробництві готових виробів. Тим самим, більшість плодоовочевих консервних підприємств необґрунтовано завищують собівартість консервованої продукції через заниження вартості відходів виробництва. Так, із плодів томатів, гарбузів, динь, кавунів для підвищення економічної ефективності доцільно виділяти насіння як посівний матеріал, а також можливе його використання в якості сировини для виготовлення олії. Яблучні вижимки для спеціалізованих підприємств є сировиною по виготовленню пектину та ін. Виділяючи окрему статтю витрат «Зворотні відходи» плодоовочеві консервні підприємства встановлять контроль за їх використанням для потреб виробництва.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Загальні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції досліджувались багатьма вченими-економістами. Значну увагу їм приділяли в своїх працях М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, А. Герасимович, З. Гуцайлюк, В. Єфіменко, С. Зубілевич, А. Кузьмінський, М. Кужельний, Ю. Літвін, В. Лінник, Є. Мних, В. Сопко, М. Чумаченко та ін.

Серед зарубіжних авторів, що заклали основи розвитку теорії калькулювання, варто виділити праці П. Безруких, М. Вахрушиної, К. Рурі, Д. Нікольсона і Д. Рорбаха, Р. Ентоні, Х. Еберта, К. Томаса, Р. Мюллендорфа і М. Карренбауера, Т. Карпової, С. Стукова, В. Ткача, Ч. Хорнгера, А. Яругової та інших вчених.

**Мета статті.** Основною метою дослідження є розробка нових підходів щодо класифікації витрат виробництва плодоовочевої консервної продукції з метою оптимізації та подальшого розвитку обліку, контролю та управління діяльністю в цілому.

**Виклад основного матеріалу.** В умовах ринкової конкуренції вітчизняним плодоовочевим консервним підприємствам, для цілей ефективного управління собівартістю готової продукції, необхідна оптимальна класифікація

витрат виробництва, яка б враховувала особливості виробничої діяльності. Тому пропонуємо удосконалену класифікацію витрат виробництва плодоовочевої консервної продукції (рис. 2). Дана класифікація підвищить оперативність управління витратами та визначення їх сутності, надасть змогу обчислювати виробничу та повну собівартість плодоовочевої консервної продукції, застосовуючи групування витрат за функціями виробничого процесу.

З метою оперативного управління витратами за **технологічним призначенням** їх пропонується поділяти на *основні* (виробничо-технологічні) та *витрати, що пов'язані з обслуговуванням* виробничого процесу.

До *основних витрат*, які формують собівартість реалізованих плодоовочевих консервів включають прямі витрати: на сировину, напівфабрикати власного виробництва, тару, витрати на електроенергію, паливо, воду для технологічних потреб, основну та додаткову заробітну плату виробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, загальновиробничі витрати. Основні витрати складають близько 86% повної собівартості плодоовочевої консервної продукції. *Витрати обслуговування* - необхідні для забезпечення роботи плодоовочевого переробного підприємства як господарської одиниці у звітному періоді та реалізації консервної продукції: витрати технологічного устаткування, витрати господарського обслуговування виробництва, адміністративні витрати, витрати фінансової, інвестиційної та маркетингово-збутової діяльності, інші операційні витрати.

*Витрати технологічного обслуговування виробництва* – це витрати допоміжних служб плодоовочевоконсервних підприємств, які забезпечують подачу електроенергії, повітря, води, пару та здійснюють ремонт технологічного устаткування (мийні машини, автоклави, транспортери, бланширувачі, закупорювальні машини та ін.) та транспортних засобів.

До *витрат господарського обслуговування виробництва* пропонуємо включити витрати на обслуговування роботи цехів основного та допоміжного виробництва, організацію та координацію виробничого процесу (оплата праці апарату управління цехами, відрахування на соціальні заходи, амортизація та витрати на утримання основних засобів загальновиробничого призначення, удосконалення технології виробництва, охорону праці тощо). Їх питома вага збільшується в собівартості продукції зі зростанням науково-технічного прогресу, (внаслідок автоматизації технологічних процесів).

*Адміністративні витрати* включають комплекс витрат, пов'язаних з процесом управління підприємством – заробітна плата управлінського персоналу, нарахування на неї, утримання і ремонт будівель, матеріально-технічне забезпечення управлінського персоналу, витрати на зв'язок, послуги банків тощо.

*Витрати фінансової діяльності* обумовлені змінами розміру та складу власного і позичкового капіталу підприємства (результат погашення позик, сплата дивідендів, інші платежі).

*Витрати інвестиційної діяльності* пов'язані з придбанням або продажем довгострокових та короткострокових фінансових активів (витрати на реалізацію фінансових інвестицій, необоротних активів, втрати зобов'язань від



**Рис. 2. Удосконалена класифікація витрат виробництва плодоовочевої консервної продукції**

неопераційних курсових різниць, інші операційні витрати).

*Витрати маркетингово-збутової діяльності* необхідно розмежувати на дві групи: *збутові*, пов'язані з доведенням виготовленої продукції до споживача (пакування, транспортування, складські витрати); *маркетингові витрати*, пов'язані з вивченням і стимулюванням попиту, розширенням частки ринку виробника плодоовочевих консервів (витрати на рекламу торговельної марки та дослідження ринку, передпродажна підготовка товарів). Структурна частка зазначених витрат складає близько 7 % у витратах підприємств підгалузі.

*За видами (групами) однорідної продукції* витрати групують для 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, м'ясорослинні консерви, фруктові маринади, овочеві соки, соки та напої [3]. Витрати на виробництво, стосовно окремого виду продукту, поділяються на дві великі групи: перша група - це витрати, які в момент їх виникнення під час виробництва, можна віднести до конкретного продукту (*прямі витрати*); друга - якщо немає такої можливості (*непрямі витрати*). Дану ознаку ще визначають як "по відношенню до об'єкту витрат", і "за способом віднесення на собівартість".

*Прямі витрати* в момент їх виникнення на підставі первинних документів можна віднести на конкретний вид продукту або партії, тобто включити до виробничої собівартості. До таких витрат належать прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці операторів машин, обладнання, інші прямі витрати (амортизація основних виробничих засобів, орендна плата).

*Непрямі витрати* - це сукупні витрати, які пов'язані з виробництвом, але їх неможливо безпосередньо віднести на певний вид продукції, тому вони підлягають розподілу з використанням відповідної бази (годин праці, заробітної плати, обсягу виробництва, прямих витрат). На підприємствах плодоовочевого виробництва до непрямих витрат належать загальновиробничі, що впливають із координації та регулювання процесу виробництва в цехах, на ділянках, з організацією лінійного виробництва. До них належать: витрати на управління виробництвом, амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення, амортизація нематеріальних активів та ін. Розподіл витрат є проблематичним, оскільки пропорційний зв'язок між виробничими витратами і постійними загальновиробничими витратами відсутній. Причиною цього є особливості таких витрат, що полягають у складності їх формування порівняно з іншими статтями витрат, великою кількістю ділянок управління і структурних підрозділів, широких інформаційних зв'язків із всіма ділянками підприємства. Варто зауважити, що на практиці розподіл загальновиробничих витрат на сучасних плодоовочевих консервних підприємствах відбувається між виробничими одиницями (цехами) пропорційно до обсягу виготовленої ними готової продукції, обчисленої в Т.У.Б.-ах (Т.У.Б. – тисяча умовних банок), тобто із використанням фактичного обсягу виготовленої продукції. Поруч із

цим, необхідно зазначити, що на підприємствах майже повністю відсутнє планування обсягів виробництва на майбутні періоди. Крім того, майже неможливо підрахувати достовірну нормальну потужність, необхідну для їх розподілу. Для її розрахунку слід визначити середній обсяг діяльності, можливі обсяги реалізації продукції протягом декількох наступних років або операційних циклів, що в практиці підприємств в умовах нестабільної економічної ситуації є неможливим та не проводиться, у зв'язку зі складністю розробки прогнозів на декілька років наперед та рядом інших суб'єктивних причин. До того ж підприємства плодоовочевого консервного виробництва виготовляють великий асортимент продукції, що також ускладнює розрахунок прогнозованих обсягів реалізації, робить їх недостовірними.

Суттєвою проблемою розподілу загальновиробничих витрат є також внутрішні протиріччя в ПСБО 16 "Витрати" [1]. Так, у п.16 цього положення визначено, що постійними загальновиробничими витратами є такі, що пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, та такі, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягів виробництва. У той же час суму, яка підлягає зарахуванню до фактичної виробничої собівартості передбачено обчислювати за плановою сумою на одиницю продукції на основі фактичного обсягу виробництва. Звідси слідує, що сума загальновиробничих витрат залежна від обсягів виробництва, і отже, не відповідає визначенню "постійні".

Для планування витрат, їх відображення в обліку необхідно за базу розподілу використовувати показники, що найбільш відповідають специфіці підприємства (прямі витрати сировини, пряма заробітна плата), що сприятиме достовірному визначенню виробничої собівартості продукції. Так як виробництво плодоовочевої консервної продукції є матеріаломістким, то за базу розподілу рекомендуємо прийняти фактичні прямі витрати матеріалів та сировини.

Окремі прямі витрати виробництва щодо різних об'єктів можуть бути одночасно прямими та непрямими. Під час здійснення технологічного процесу витрати розподіляються за видами готової продукції пропорційно машино-годинам роботи виробничого обладнання, нормативної собівартості готової продукції. Наприклад, амортизація основних засобів «Закусочної продукції» плодоовочевого консервного підприємства є прямими витратами щодо даного цеху та одночасно непрямими витратами щодо видів готової продукції (ікра кабачкова, ікра баклажанна та ін.), що виготовляються в даному виробничому підрозділі. Тобто, класифікація витрат за ознакою (прямі чи непрямі), залежить від організаційно – технологічних особливостей та конкретного виробництва чи спеціалізації діяльності плодоовочевого консервного підприємства.

Особливістю непрямих витрат є те, що вони підрозділяються на постійні та змінні (П(С)БО 16 "Витрати" [1]).

Сума постійних непрямих витрат є незмінною при змінах обсягу виробництва. До *постійних* відносять витрати, величина яких не змінюється при зміні обсягу виробництва. Це постійні загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, маркетингові витрати та інші операційні витрати.



Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). До них належать: витрати на сировину та матеріали для технологічних цілей, заробітна плата персоналу, змінні загальновиробничі витрати та змінна частина витрат на збут (витрати на транспортування, страхові платежі).

**Класифікацію витрат за ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат** на постійні та змінні необхідно деталізувати виділенням групи умовно-постійних витрат. Дана група витрат проілюструє взаємозв'язок між матеріальними та трудовими ресурсами, виробничими потужностями підприємства та відповідними витратами. Витрати мають фіксований характер. Наприклад, транспортно-заготівельні витрати, витрати на очищення обладнання.

З метою покращення процесу обліку і контролю **за об'єктами обліку витрат** їх пропонується розглядати в розрізі технологічних переділів (поетапних складових процесу виробництва), замовлень (виконання замовлень покупців на виготовлення певних партій плодоовочевої консервної продукції) чи окремих процесів (складових технологічних переділів).

**За місцем виникнення** витрат облік ведеться залежно від організаційно-виробничої структури плодоовочевого консервного підприємства (робоче місце, бригада, зміна, цех, дільниця, служба). Для плодоовочевих консервних підприємств нами запропоновано класифікацію відхилень витрат за центрами відповідальності (табл.1.), використання якої дозволить під час процесу виробництва управляти формуванням собівартості плодоовочевої консервної продукції (в розрізі прийняття управлінських рішень щодо попередження витрат та виникнення непродуктивних витрат), задовольняти не лише економічні, а й технічні аспекти управління (нормування, калькулювання, бюджетування, контроль).

**Таблиця 1.**

**Класифікація витрат за місцем їх виникнення**

№ п/п	Вид відхилення	Носій інформації	Центр відповідальності	Відповідальна особа
1	Режим роботи цеху (охорона праці, техніка безпеки; витрати, пов'язані із забезпеченням функціонування підрозділів цеху тощо)	Організаційні регламенти (посадові інструкції, положення), показники лічильників, дані головної книги в розрізі загальновиробничих витрат	Цех, відділ, переділ	Начальник цеху, майстри змін (бригадири)
2	Простої у роботі, праця понаднормово	Табель обліку робочого часу, наряд, розрахункова відомість	Бригади (власна вина або несправність обладнання)	Майстри змін (бригадири), слюсарі-механіки
3	Зміна обсягів виробництва	Наряди, журнал випуску готової продукції, маршрутні листи	Цех (переділи/робочі місця)	Майстри змін (бригадири)
4	Брак та відходи	Акт (довідка) про брак (відходи)	Цех (переділи/робочі місця)	Майстри змін (бригадири), працівники бригади (зміни)

У плодоовочепереробному виробництві одночасно з групуванням витрат за видами проводиться **групування витрат за елементами**: матеріальні витрати (за винятком зворотних відходів виробництва); витрати на оплату праці; відрахування на соціальне страхування; амортизація основних засобів та інші операційні витрати. Традиційний розподіл витрат за видами продукції, яка виготовляється, та економічними елементами, хоча й має важливе значення, але не дозволяє закріпити персональну відповідальність за використання ресурсів, виявляти винних у негативних відхиленнях і з'ясувати причини їх виникнення. Тому, виникає нагальна потреба, для плодоовочевих консервних підприємств, у розробці системи персональної відповідальності за понаднормові витрати ресурсів шляхом закріплення за виробничими бригадами суми перевитрат та розподілу її між членами відповідної бригади.

Для визначення собівартості продукції на підприємствах використовують типове групування витрат за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції наведено у табл. 2.

**Таблиця 2.**

**Структура собівартості на ВАТ «Могилів-Подільський консервний завод»**

№ п/п	Найменування статей витрат	Повна собівартість , тис. грн.		Структура собівартості, %	
		2008 рік	2009 рік	2008 рік	2009 рік
1	Сировина	20833,8	23333,85	36,2	36,17
2	Напівфабрикати власного виробництва	3662,86	4102,40	6,4	6,36
3	Тара	14693,28	16456,47	25,5	25,51
4	Брак	355,93	398,64	0,6	0,62
5	Заробітна плата	2114,55	2368,29	3,7	3,67
6	Відрахування на соціальне страхування	781,75	875,66	1,4	1,36
7	Пар	2098,31	2350,11	3,46	3,64
8	Електроенергія	223,86	250,72	0,4	0,38
9	Вода	135,23	151,46	0,2	0,23
10	Будівельний майданчик	185,80	208,1	0,3	0,32
11	Транспортно-заготівельні витрати	967,25	1083,32	1,7	1,67
12	Допоміжне виробництво	869,82	974,19	1,54	1,52
13	Загальновиробничі витрати	1657,75	1856,68	2,9	2,87
14	Транспортний підрозділ	1208,01	1352,97	2,1	2,1
15	<b>Виробнича собівартість</b>	49788,2	55762,86	86,4	86,42
16	Адміністративні витрати	2235,39	2503,64	3,9	3,88
17	Витрати на збут	3759,16	4210,26	6,5	6,53
18	Інші витрати операційної діяльності	381,02	426,74	0,7	0,66
19	Фінансові витрати	1443,73	1616,98	2,5	2,51
20	<b>Повна собівартість</b>	57607,5	64520,48	100	100

Примітка. Розраховано за показниками ВАТ «Могилів-Подільський консервний завод»

Така класифікація має певні недоліки, тому нами пропонується ряд удосконалень структури собівартості на прикладі ВАТ «Могилів-Подільський

консервний завод» та інших підприємств підгалузі, які суттєво підвищать ефективність контролю за витратами підприємства:

ввести статті «Відходи» та «Зворотні відходи», так як дані групи витрат зовсім не враховані, а величина даного сегменту витрат повністю нівелюється. Рівень використання відходів на ВАТ «Могилів-Подільський консервний завод» у 2009 році склав 23%, а у 2008 році – 27 відсотків (внаслідок збільшення обсягів реалізації фруктової вижимки населенню);

статтю «Сировина» розподілити на дві статті «Сировина» та «Основні матеріали», що надасть змогу підвищити ефективність контролю за використанням цих матеріалів, питома вага яких у загальній структурі собівартості становить близько 36 відсотків;

об'єднати статті «Пар», «Електроенергія», «Вода» в одну спільну «Паливо, вода та енергія на технологічні цілі». Питома вага цих витрат в повній структурі собівартості становить 4-5 відсотків, тому можна їх розглядати комплексно.

Враховуючи вище зазначене пропонується наведена в табл. 3 класифікація витрат за статтями калькуляції, яка відповідатиме суті витрат та ефективному управлінню ними.

Враховуючи специфіку плодоовочевої консервної підгалузі для обчислення повної собівартості кожного виду продукції пропонуємо обліковувати витрати за статтями калькуляції наведеними у табл. 4.

В цілому, з метою підвищення ефективності використання класифікацій витрат виробництва плодоовочевої консервної підгалузі, управління ними та підприємством в цілому необхідно створити єдину інтегровану комп'ютеризовану базу облікової інформації із використанням сучасних ПЕОМ, використовуючи яку, менеджерами (керівництвом) підприємства можливо, було б в режимі реального часу отримувати необхідну інформацію для управління витратами підприємства. Використання ПЕОМ сприятиме автоматизації облікових операцій, усуне дублювання при формуванні первинної облікової інформації, забезпечить оперативність виявлення відхилень у часі.

В умовах долучення вітчизняних плодоовочевих консервних підприємств до світових ринків плодоовочевої консервної продукції, внаслідок отримання можливості реалізації/продажу власної продукції на теренах різних країн світу, актуалізується необхідність класифікації витрат **за часом здійснення та за доцільністю витрачання**.

Розподіл витрат **за часом здійснення** має важливе значення для тактичного та стратегічного управління ними у плодоовочевому консервному виробництві. Витрати у довгостроковому періоді направлені на розвиток виробництва, здійснення капітальних вкладень. З метою розподілу витрат відповідно до потреб короткострокового чи довгострокового періоду використаємо наступну їх класифікацію:

для прийняття оперативних рішень: загальні, середні, граничні витрати;

для потреб стратегічного управління: абсолютні, альтернативні витрати.

**Таблиця 3.**

**Класифікація витрат виробництва плодоовочевої консервної продукції за статтями калькуляції**

№ п/п	Найменування статей витрат	Характеристика статті витрат
1	Сировина	Витрати на закупівлю сировини (плодоовочева продукція)
2	Основні матеріали	Витрати на матеріали, з яких виготовляють продукцію (олія, приправи, цукор, сіль, томатна паста, наповнювачі, смакові добавки тощо)
3	Напівфабрикати власного виробництва	Витрати на продукти, які не пройшли всіх стадій технологічної обробки та потребують доопрацювань в наступних технологічних переділах
4	Тара	Витрати на засоби, які використовуються для фасування та упаковки готової продукції
5	Брак	Витрати на остаточно забраковану продукцію, яка не відповідає всім нормам з огляду на технологічні причини (технологічні витрати, брак у виробництві, витрати на усунення браку тощо)
6	Заробітна плата	Витрати на оплату праці, нарахованої відповідно до прийнятої на підприємстві системи оплати праці
7	Відрахування на соціальне страхування	Витрати на відрахування до спеціальних фондів згідно вимог чинного законодавства
8	Паливо, вода, пар та енергія на технологічні цілі	Сукупні витрати на усі види енергії, палива та водних ресурсів, що використовуються у виробництві (витрати на холодну та гарячу воду, пар, газ тощо)
9	Витрати допоміжного виробництва	Витрати пов'язані із забезпечення нормальної діяльності основного виробництва
10	Загальновиробничі витрати	Витрати, які пов'язані із функціонуванням цехів (переділів) в цілому
11	Адміністративні витрати	Витрати, що пов'язані із управлінням і обслуговуванням підприємства
12	Витрати на збут	Витрати, пов'язані із реалізацією плодоовочевої консервної продукції
13	Інші витрати операційної діяльності	Витрати, що пов'язані із операційною діяльністю та, що не знайшли відображення у всіх інших статтях

Примітка. Складено за фактографічною інформацією підприємств плодоовочевого консервного виробництва

*Загальні витрати* – це витрати звітного періоду, яких зазнало підприємство на весь обсяг виробленої продукції.

*Середні витрати* виробництва плодоовочевої консервної продукції розраховуються співвідношенням загальної суми витрат на відповідну кількість умовних банок (туб, муб).

*Граничні витрати* – приріст загальних витрат на одиницю приросту обсягу виробництва.

*Абсолютні витрати* – суми витрат, що підлягають до сплати для реалізації запланованих заходів (проектів).

*Альтернативні витрати* виникають при обмеженні ресурсів і складають

вартість втраченої вигоди при порівнянні альтернативних технологічних, маркетинго-збутових або організаційних витрат. Вони характеризують можливості, від яких відмовляються при виборі будь-якого альтернативного рішення, коли вибір одного рішення виключає прийняття іншого. Так, плодоовочевий консервний завод опиняється перед вибором: консервування соків чи пюреподібних продуктів. Дані витрати називають ще умовними, уявленими, “вменними” [7].

**Таблиця 4.**

**Типова структура собівартості плодоовочевої консервної продукції**

№ п/п	Найменування статей витрат	Повна собівартість , тис. грн..		Структура собівартості, %	
		2008 рік	2009 рік	2008 рік	2009 рік
1	Сировина	11833,8	12333,85	20,6	19,11
2	Основні матеріали	9967,25	12083,32	17,3	18,72
3	Напівфабрикати власного виробництва	3662,86	4102,40	6,4	6,36
4	Тара	14693,28	16456,47	25,5	25,51
5	Брак	355,93	398,64	0,6	0,62
6	Заробітна плата	2114,55	2368,29	3,7	3,67
7	Відрахування на соціальне страхування	781,75	875,66	1,4	1,36
8	Паливо, вода та енергія на технологічні цілі (пар, електроенергія, вода)	2450,77	2744,6	4,05	4,24
9	Загальновиробничі витрати	1657,75	1856,68	2,9	2,87
10	Витрати допоміжного виробництва	2270,26	2542,69	3,93	3,94
11	<b>Виробнича собівартість</b>	49788,2	55762,86	86,4	86,42
12	Адміністративні витрати	2235,39	2503,64	3,9	3,88
13	Витрати на збут	3759,16	4210,26	6,5	6,53
14	Інші витрати операційної діяльності	1824,75	2043,72	3,2	3,17
15	<b>Повна собівартість</b>	57607,5	64520,48	100	100

**Висновки.** На підставі проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки та пропозиції:

удосконалена класифікація витрат виробництва плодоовочевої консервної продукції підвищить оперативність управління витратами, надасть змогу обчислювати виробничу та повну її собівартість, застосовуючи групування витрат за функціями виробничого процесу;

класифікація витрат за місцями їх виникнення дозволить в процесі виробництва здійснювати управління формуванням собівартості плодоовочевої консервної продукції (в розрізі прийняття управлінських рішень щодо попередження витрат та виникнення непродуктивних витрат);

удосконалена класифікація статей калькуляції витрат плодоовочевого консервного виробництва сприятиме конкретизації цінкових факторів у

формуванні повної собівартості конкретного виду плодоовочевої консервної продукції, дозволяє виявити невикористані резерви зниження витрат.

### **Список використаних джерел**

1. П(С)БО №16 «Витрати». – [Чинний від 1999-12-31]. – К. : Міністерства фінансів України, 1999. – 18 с. – (Національний стандарт бухгалтерського обліку)
2. Бружаускас В. Развитие и проблемы калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции в хозяйствах Литвы / В. Бружаускас // Управленческий учет: теория, практика и перспектив развития: XXXVI Международ. научно-практическая конф. “Татуровские чтения”, МГУ имени М.В. Ломоносова. Экономический факультет.-М.: МАКС Пресс, 2008. – 244с.
3. Додовенко Н.С. Классификация затрат как информационный источник формирования себестоимости промышленного предприятия / Н.С. Додовенко, Л.Д. Сухина // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №12. – С. 168-177.
4. Чернавин Д.А. Классификация издержек производства в контексте эволюционной экономики / Д.А. Чернавин // Вестник ВолГУ. Серия 3. – 2008 – № 1(12).
5. Костецька Н.І. Класифікація витрат як основа формування стратегії зниження витрат підприємства / Н.І. Костецька // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – №6. – Т.1. – С. 71-74.
6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості №373: – Офіц. вид. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агенство», 2007 р. – 306 с. – (Нормативний документ Мінхарчпрому України. Методичні рекомендації)
7. Лапыгин Ю.Н. Управление затратами на предприятии: планирование, анализ и минимизация затрат: [практическое руководство] / Ю.Н. Лапыгин // – М.: Эксмо, 2007. – 128с.

*Подано до редакції 8 червня 2011 року*

**Дашкевич О.Ю.**

#### ***Классификация расходов производства плодоовощной консервной продукции***

*Рассматриваются особенности классификации расходов плодоовощного консервного производства. Анализируется структура и методика группирования расходов за статьями калькуляции на плодоовощных консервных предприятиях.*

**Ключевые слова:** *учет, расходы, калькуляция, классификация, плодоовощное консервное производство.*

**Dashkevich O.Y.**

#### ***Classification of costs of production fruit and vegetable canning production***

*The features of classification of expenses of fruit and vegetable canning production are examined. A structure and method of grouping of expenses is analysed after the articles of calculation on fruit and vegetable cannings enterprises.*

**Keywords:** *account, charges, calculation, classification, fruit and vegetable canning production.*

*Дашкевич Олег Юрійович – старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Національного університету державної податкової служби України.*