

СЕЗОННІ ВИТРАТИ У РИБНІЙ ГАЛУЗІ: ПИТАННЯ ОБЛІКУ

Доведено вплив сезонності вилову риби в Азово-чорноморському басейні на витрати виробництва рибної продукції, розраховано коефіцієнти сезонності за матеріалами практичної діяльності підприємств рибного господарства. Обґрунтовано необхідність правильного розподілення цих витрат за звітними періодами для дотримання принципу відповідності і нарахування доходів і витрат. Запропоновано порядок синтетичного і аналітичного обліку витрат, які носять сезонний (путинний) характер для рибоколгоспів

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки головним напрямком організації ефективної системи управління підприємством є своєчасне забезпечення керівництва підприємства достовірною інформацією про хід виробничого процесу, виробничі витрати і фінансові результати роботи підприємства. Проблема достовірності інформації про виробничі витрати актуальна практично для усіх українських підприємств, зокрема для підприємств рибної галузі, адже їх діяльність пов'язана із використанням водних біоресурсів, надходження яких нерівномірне протягом року.

Хоча теоретичні основи обліку витрат розкриваються у працях багатьох вітчизняних вчених [1, 2, 3, 5, 7], порядок обліку витрат регламентується відповідними стандартами [6], у практиці ведення бухгалтерського обліку на підприємствах рибного господарства виникають проблемні питання, пов'язані із особливостями господарювання у цій специфічній галузі національної економіки, зокрема питання обліку сезонних витрат.

Отже, **метою статті** є визначення впливу сезонності вилову риби на витрати виробництва підприємств рибного господарства і надання практичних рекомендацій з удосконалення обліку сезонних витрат.

Відповідно до мети необхідно вирішити наступні **завдання**:

– визначити можливість та доцільність урахування в обліку сезонних витрат, пов'язаних з виловом риби;

– розрахувати коефіцієнти сезонності і побудувати графіки сезонної хвилі обсягу вилову, витрат на вилов і сумарних витрат на виробництво рибної продукції;

– запропонувати порядок синтетичного і аналітичного обліку витрат, які носять сезонний (путинний) характер для рибоколгоспів.

Важливою особливістю вилову риби у Азово-чорноморському басейні, що впливає на розмір витрат і доходів, і, як наслідок, на фінансові результати діяльності підприємств рибного господарства, є різко виражена сезонність промислу. Цей фактор є природним, і підприємства не можуть впливати на нього, але його треба враховувати при плануванні, обліку і контролі витрат та доходів. Сезонність вилову обумовлена календарним розподіленням основних промислових видів риб: в жовтні-грудні обловлюється азовська хамса, в грудні-березні – чорноморська хамса і піленгас, у квітні-вересні – кілька, у серпні-вересні – бичок. Якщо сезон надходження риби одного виду частково зачіпає сезон надходження риби іншого виду, то у співпадаючі періоди переробку цих видів сировини слід планувати за добовим графіком для більш точного визначення витрат за видами продукції. Окрім того, сезонність проявляється у вигляді повторюваних у певні періоди року підйомів і спадів виробництва. Ослаблення інтенсивності промислу відбувається не тому, що він практично неможливий, а тому що стає

економічно недоцільним. Отже, для визначення собівартості продукції затрати на виробництво необхідно розподіляти за календарними періодами таким чином, щоб частка затрат, які включаються у собівартість кожного періоду, відповідала кількості продукції, що випускається у цьому періоді.

На матеріалах ОАО “Керченський рибокомбінат” проаналізуємо залежність витрат на здійснення промислу від сезонності вилову риби у Азово-чорноморському басейні у 2005

році. Для відповідності дані представлено у вигляді коефіцієнтів сезонності обсягу вилову і витрат на вилов (табл. 1). Коефіцієнт сезонності обсягу вилову розрахований як співвідношення середньоденного обсягу вилову за місяць до середньоденного обсягу вилову за рік. Коефіцієнт сезонності витрат на вилов розрахований як співвідношення середньоденної суми витрат на вилов за місяць до середньоденної суми витрат на вилов за рік.

Таблиця 1. Коефіцієнт сезонності обсягу вилову, витрат на вилов і сумарних витрат на виробництво рибної продукції

Показники	Місяць року												Усього
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Обсяг виловленої риби, кг з них:	82642	90301	50102	92351	182106	263848	278364	232390	195066	188760	228170	26396	1910496
Піленгас	82642	90301	47860	-	-	-	-	-	-	-	-	25146	245949
Кілька чорноморська	-	-	-	92051	182106	263283	275651	192960	64916	-	-	-	1070967
Хамса чорноморська	-	-	-	300	-	-	-	-	-	-	-	-	300
Бичок	-	-	-	-	-	-	-	39430	129860	129650	-	-	298940
Хамса азоська	-	-	-	-	-	-	-	-	-	59110	228170	1250	288530
Інші види риб	-	-	2242	-	-	565	2713	-	290	-	-	-	5810
Коефіцієнт сезонності вилову, %	51,1	59,6	30,9	58,9	112,5	168,5	172,0	143,6	124,6	116,6	145,7	16,3	
Витрати на вилов, грн.	129595	121722	96635	78537	142857	192091	177129	162611	171285	172936	196281	87969	1729648
Коефіцієнт сезонності витрат, %	88,5	88,8	65,9	55,4	97,5	135,5	120,9	111,0	120,8	118,0	138,4	60,0	
Сумарні витрати на виробництво, грн.	220126	220004	187897	217473	326650	386462	392018	403774	410669	397827	395591	306634	3865125
Коефіцієнт сезонності сумарних витрат на виробництво, %	67,2	71,8	57,4	68,6	99,7	121,9	119,7	123,3	129,6	121,5	124,8	93,7	

(розраховано за даними ОАО “Керченський рибокомбінат” за 2005 рік).

На основі табл. 1 побудовано графіки річної сезонної хвилі обсягу вилову, затрат на вилов риби і затрат на виробництво рибної продукції (рис.1). Як бачимо сезонні відхилення середньомісячного вилову від середньорічного (100 %) складають від -83,7 % (16,3 %-100 %) у грудні до +72 % (172 %-100 %) у липні. Витрати

на вилов і сумарні витрати на виробництво рибної продукції мають менші відхилення: від -44,6 % до +38,4 % і від -42,6 % до +24,8 % відповідно. Більш згладжена хвиля сумарних витрат на виробництво рибної продукції пояснюється тим, що на рибокомбінатах окрім сировини власного вилову використовується ще

й сировина, що надійшла від постачальників (рибоколгоспів, рибницьких господарств та ін.).

Отже графік відображає характерну картину для рибокомбінатів, в яких є достатня кількість виробничих потужностей саме для обробки сировини і виготовлення рибної продукції, за рахунок чого сезонність вилову риби частково нівелюється за рахунок закупівлі сировини на стороні.

Рибоколгоспи, як і рибокомбінати, займаються і виловом риби і виготовленням рибної продукції. Але в рибоколгоспах основним видом діяльності до недавнього часу був саме вилов риби, тому вони мають більший флот ніж рибокомбінати, і, як наслідок, більші витрати на його утримання.

За даними рибоколгоспу “Жемчужина моря” (табл. 2) проаналізуємо особливості впливу сезонності вилову на витрати, проблеми обліку сезонних витрат в

рибоколгоспах і запропонуємо порядок обліку сезонних витрат із використанням рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”.

На рисунку 2 (побудовано на основі даних табл. 2) зображено графіки сезонної хвилі обсягу вилову і витрат на вилов риби. Сезонна хвиля витрат на вилов риби має різкі підйоми наприкінці кожного кварталу, у той час як сезонна хвиля обсягу вилову риби з лютого по листопад має форму параболи.

Проведене дослідження показало, що на підприємстві проводиться плановий поточний ремонт флоту наприкінці кожного кварталу і ремонт знарядь ловлі, який має сезонний (передпутинний) характер. Згідно робочого плану рахунків РК “Жемчужина моря”, ці затрати збираються на аналітичних рахунках допоміжного виробництва 23т “Поточний ремонт основних засобів” і 23-16 “Витрати сіткомастерської”.

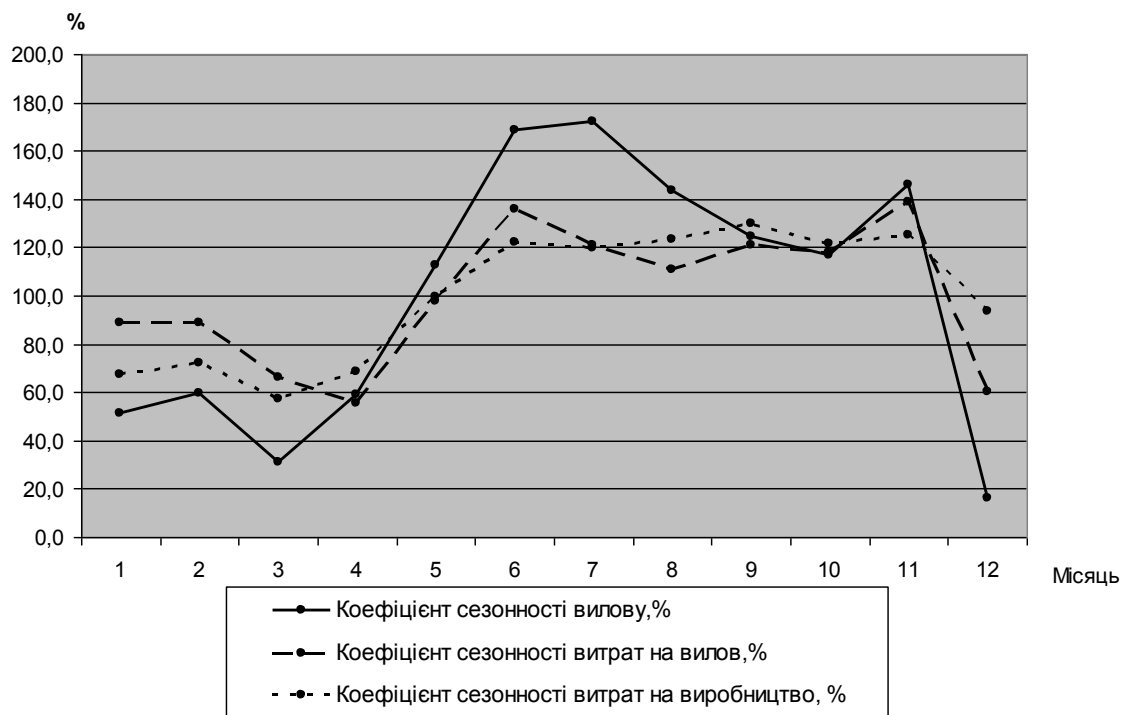


Рис. 1. Сезонні хвилі обсягу вилову, витрат на вилов і витрат на виробництво в ОАО “Керченський рибокомбінат”

Таблиця 2. Коефіцієнти сезонності обсягу вилову в витрат на вилов (розраховано за даними рибколгоспу “Жемчужина моря” за 2005 р.).

Показники	Місяць року												Усього
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Об'єм виловленої риби, кг	243071	391656	174186	183183	178040	141551	148185	313367	355097	374500	703636	177378	3383850
Коефіцієнт сезонності вилову, %	84,8	146,1	60,8	66,0	62,1	51,0	51,7	109,3	128,0	130,7	253,7	61,9	
Витрати на вилов, грн.	201851	259213	494858	164495	208879	456119	175311	227420	488910	388241	535563	515595	4116455
Коефіцієнт сезонності витрат на вилов, %	57,9	79,5	141,9	48,7	59,9	135,2	50,3	65,2	144,9	111,4	158,7	147,9	

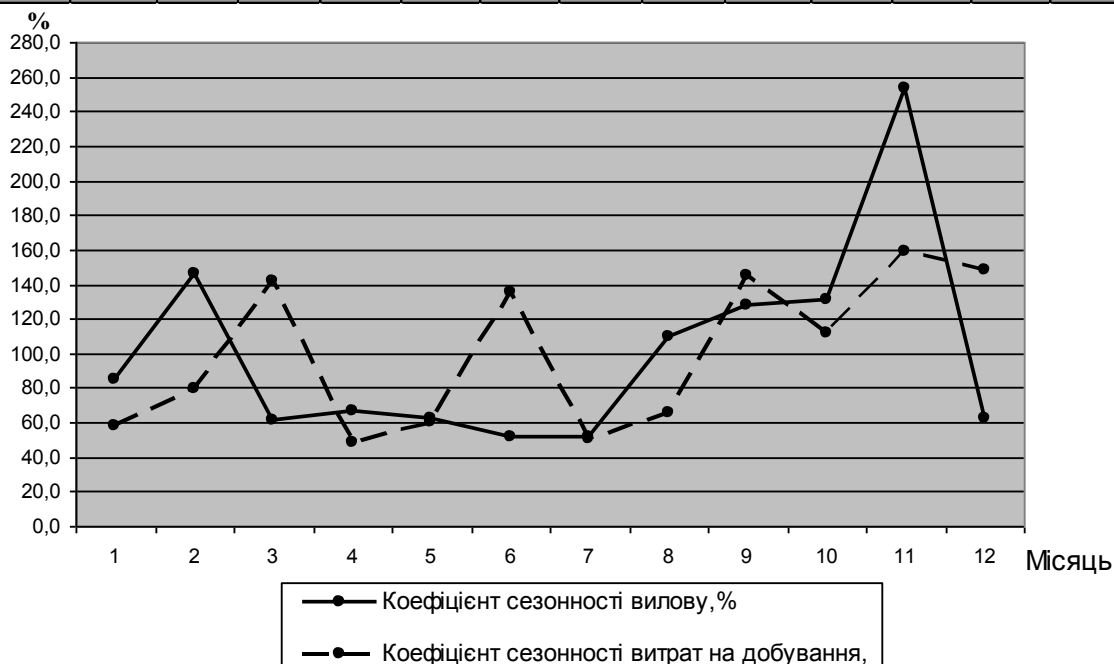


Рис. 2. Сезонна хвиля вилову і витрат на вилов риби в РК "Жемчужина моря"

Наприкінці звітного періоду ці витрати в повному обсязі списуються на рахунок 23-3 “Добування риби-сирцю”.

Згідно Інструкції №291 [1], витрати пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості відносяться на рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”. Отже, на наш погляд, витрати які мають сезонних характер слід обліковувати на рахунку 39, з наступним їх списанням на рахунок 23-3 відповідно до

обсягу риби, виловленої у звітному періоді, що необхідно для достовірного відображення витрат у розрізі звітних періодів. Для ведення аналітичного обліку витрат майбутніх періодів на підприємствах рибного господарства, в робочому плані рахунків доцільно до рахунку 39 відкрити наступні субрахунки:

- 391 Поточний ремонт флоту;
- 392 Ремонт знарядь лову;

393 Витрати на освоєння виробництва нової продукції;

394 Інші витрати майбутніх періодів.

Аналітичний облік за субрахунком 391 слід організувати у розрізі окремих суден. Наприклад, для РК “Жемчужина моря” у наступному порядку:

391-1 СЧС “Кримчанін”;

391-2 СЧС “Рибак Керчі”;

391-3 СЧС “Ельтиген”;

391-4 СЧС “Галс”;

391-5 СЧС “Єфименко”;

391-6 РС-97.

Аналітичний облік за субрахунком 392, слід вести за типами знарядь лову:

392-1 невід кошельковий хамсово-тюлечний;

392-2 трал донний;

392-3 невід кільцевий;

392-4 драга бичкова.

Такий поділ пояснюється тим, що кожний вид риби обловлюється певним видом знаряддя лову, наприклад, неводом кільцевим обловлюється піленгас. Отже усі витрати на ремонт цього знаряддя лову можуть бути включені лише у собівартість вилову піленгасу.

Списання витрат на поточний ремонт флоту, який здійснюється господарським способом, в бухгалтерському обліку буде відображатися таким чином:

Дебет	Кредит
391	13
	20
	22
	65
	66

Протягом періоду збору витрат на добування риби витрати з поточного ремонту флоту списуються на рахунок основного виробництва з добування риби:

Дебет	Кредит
23-3	391

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонований порядок обліку витрат сезонного характеру із застосуванням рахунку 39, приведе у відповідність витрати на вилов риби із обсягами вилову, дозволить

протягом року достовірно відобразити витрати за звітними періодами, знизити собівартість рибної продукції в окремі періоди року, посилить аналітичність обліку витрат на вилов риби.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Ф.Ф. та ін.* Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів /Ф.Ф.Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.

2. Бухгалтерський облік: фінансовий та внутрішньогосподарський / За ред. проф. д-ра ек. наук В.В.Сопка та О.В. Бойка – К.: “Фенікс” 2003. – 468 с.)

3. *Голов С.Ф., Єфименко В.І.* Фінансовий та управлінський облік: – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.: іл.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом МФУ від 30.11.99 г. № 291 (зі змінами і доповненнями).

5. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.:Книга, 2004. – 544 с.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями).

7. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999.- 423 с.

КНЯЗЄВА О.В. – аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету

Наукові інтереси:

– фінансовий і управлінський облік