

## АНАЛІЗ СТАТЕЙ ВИТРАТ ЗБУТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ М'ЯСОПЕРЕРОБНОЇ ГАЛУЗІ

### ANALYSIS OF ITEMS SALE OF FINISHED PRODUCTS OF MEAT PROCESSING ENTERPRISES

*У статті проаналізовано сучасний стан збуту м'ясопродукції у світі та в Україні, з'ясовано фактори, які впливають на зміну рівня реалізації м'ясопереробної продукції, що першочерго залежать від вподобань споживачів та їх фінансових можливостей. З метою ефективного функціонування та розвитку м'ясопереробних підприємств у статті систематизовано особливості їх чіткого контролю та оптимізації витрат, особливо витрат на збут; запропоновано виокремлювати останні із загальної системи облікової інформації за відповідними наведеними статтями. Враховуючи те, що сьогодні сталою фінансовою інформацією для розвитку підприємств замало й постає потреба у якісних, соціальних та екологічних показниках, автором пропонується використовувати описані в статті методи аналізу витрат збуту м'ясопродукції, які можна розділити на дві групи: перша, направлені на формування правильної цінової політики; друга, направлені на визначення прогностичних даних щодо діяльності м'ясопереробного підприємства.*

**Ключові слова:** збут, реалізація, статті витрат, м'ясні вироби, м'ясопродукція, підприємства м'ясопереробної галузі.

*The article analyzes the current state of sales of meat products in the world and in Ukraine, finds out the factors that affect the change in the level of sale of meat products, which primarily depend on the preferences of consumers and their financial capabilities. In recent years, global indicators regarding the amount of meat consumption have been growing and, according to the forecasts of representatives of food security in the EU, they will continue to grow until 2032. In recent years, Ukraine has also seen positive changes in the direction of an increase in the production and sale of meat products, despite the full-scale hostilities. Therefore, enterprises of the meat processing industry have great potential for expanding their technological and production capacities. For effective functioning and development, these business entities need to clearly control and optimize costs, especially sales costs. That is why we analyzed the costs of sales of meat products and, on this basis, proposed to separate such costs from the general system of accounting information by relevant articles. Given the fact that today there is not enough stable financial information for the development of enterprises. There is a need for quality, social and environmental indicators, therefore, we consider it appropriate to use the methods described in the article for analyzing the costs of selling meat products, which can be divided into two groups: the first, aimed at forming the correct price policy; the second, aimed at determining forecast data regarding the activities of the meat processing enterprise. Their use will not only make it possible to form the future assortment and quantitative production policy of the enterprise, but will also make it possible to draw up clear budgetary and production plans that will bypass bottlenecks and have optimizing effective indicators. Thus, a detailed diagnosis and analysis of the costs of selling meat products at all levels: local, regional and even outside the country will help meat processing enterprises to achieve a positive effect. To do this, they should choose appropriate methods of analysis that will take into account all the peculiarities of production and sales activities.*

**Key words:** sales, implementation, expense items, meat products, meat products, meat processing enterprises.

УДК 658.8

DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastruct74-28>

**Тарабан Н.О.**

аспірант кафедри обліку і оподаткування,  
Західноукраїнський національний  
університет

**Taraban Nazarii**

West Ukrainian National University

**Постановка проблеми.** Сучасний ринок споживання м'ясної продукції та м'ясних виробів вимагає від їх виробників таких продуктів, які прості у приготуванні, доступні уже в готовому вигляді до вживання і при цьому несуть не тільки гастрономічне задоволення, а й користь від їх вживання. Це спонукає більш ширшому розвитку низки підприємств, які обрали м'ясопереробку та виготовлення відповідних виробів за основний вид діяльності. Ефективність їх господарювання та задоволення попиту населення у м'ясопродукції в повній мірі залежить від високоякісних сучасних виробничих технологій, розширення виробничих потужностей, запровадження скоординованих ланцюгів збуту та реалізації. Останнє буде ефективним, якщо м'ясопереробні підприємства використовуватимуть складні інформаційні технології, ефективні технології розподілу витрат, пов'язаних зі збутом продукції, їх інвентаризації. Усе це забезпечить управлінському персоналу можливість приймати відповідні рішення, які сприятимуть не

тільки розвитку підприємства, оптимізації збутових витрат, а й ефективному та гнучкому задоволенню попиту населення у м'ясопродукції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Теоретичні та практичні аспекти аналізу витрат, які пов'язані зі збутом готової продукції підприємств м'ясопереробної галузі, досліджувало чимало науковців, а також практиків. Зокрема: Баль-Прилипко Л., Ніколаєнко М., Чередніченко О., Даниленко С., Степасюк Л. обґрунтували практичні підходи до підвищення ефективності функціонування вітчизняних м'ясопереробних підприємств [1], Добровольська Е. та Чикуркова А. на основі проведеного аналізу «ефективності використання виробничо-фінансових ресурсів м'ясопереробного підприємства виявили та визначили особливості управління його ефективністю функціонування» [2], Большакова Є. приділяє значну увагу специфіці та спрямованості стійкого розвитку українських м'ясопереробних підприємств, визначає недоліки щодо державного регулювання

діяльності згаданих суб'єктів господарювання [3], Берегова Т. досліджуючи особливості ефективного стратегічного управління м'ясопереробними підприємствами збутової діяльності, детально її аналізує використовуючи метод SWOT-аналізу [4]. Проте, на сьогодні немає єдиної думки щодо відображення статей витрат на збут, крім того усі дослідники зазвичай аналізують фінансові показники звітності, а мало уваги приділяють якісним, екологічним, соціальним та політичним показникам. Відтак, питання аналізу статей витрат збуту особливо м'ясопереробної продукції залишається актуальним.

**Постановка завдання.** Метою цього дослідження є проведення аналізу відображення інформації про витрати збуту готових виробів підприємствами м'ясопродуктів, а також наведення пропозицій щодо покращення обліково-інформаційного забезпечення збуту м'ясопродукції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** М'ясна та м'ясопереробна промисловість сьогодні характеризується світовим ростом з продажу продукції, напівфабрикатів та готових виробів у широкому асортименті. Так, згідно з даними ФАО за останні двадцять років приріст виробництва м'ясних продуктів становив 104 млн. т. тобто 45% і вже у 2020 році даний показник досягнув позначки світового значення – 337 млн.т [5]. Це пояснюється головними двома факторами: підвищенні світового попиту на м'ясо та виробів з м'яса, а також кардинальних змін у технологіях його переробки. При чому попит у структурі вживання м'яса та виробів з нього змінився у сторону збільшення другого показника. На такі зміни впливають як зовнішні фактори так і внутрішні впадобання людства. Розвиток світових технологій призвів до покращення способу життя людини. Усе більша кількість населення змінює звички

харчування: відмовляючись від домашнього приготування й більше віддаючи перевагу вживати їжу у спеціалізованих закладах.

Україна сьогодні переживає складні часи через повномасштабне вторгнення росії й спричинення військових дій. Як наслідок, наша країна має значні руйнування житла, промислових об'єктів, величезні втрати не тільки військових, а й мирних жителів. І цілком зрозуміло, що усі ці фактори негативно впливають на економіку країни в цілому, й на м'ясопереробну промисловість в тому числі. Зокрема за більше як рік вій біля 20% м'ясопереробних підприємств зруйновані повністю, або пошкоджені так, що працювати вони не мають змоги (рис. 1).

Така складна ситуація призвела й до зми вектора тих, хто займається вирощуванням поголів'я тварин. Якщо у довоєнний час переважали домашні господарства, то сьогодні більше половини, а точніше 68% реалізації м'яса та м'ясопродукції забезпечується сільськогосподарськими підприємствами.

Незважаючи на війну, виробництво та збут м'ясопродуктів вітчизняними господарюючими суб'єктами забезпечує повністю попит населення країни, а також є успіхи в експорті продукції за її межі. Як зазначає керівництво Мінагрополітики України у 2022 році споживання становило на рівні 52 кг м'яса на душу населення в рік, що співставно з таким же показником у довоєнний час [7]. У цей же період в країнах ЄС даний показник становив 67,5 кг [8]. Головною причиною нижчого споживання м'яса та м'ясних виробів українцями, у порівнянні із населенням Європейського Союзу, є ще недостатній рівень отримання доходів громадянами. Хоча, ще у 2000-х роках споживання м'яса та м'ясних виробів українцями було у межах 31,1-32,6 кг на душу населення в рік. Таким чином, перспективи розвитку

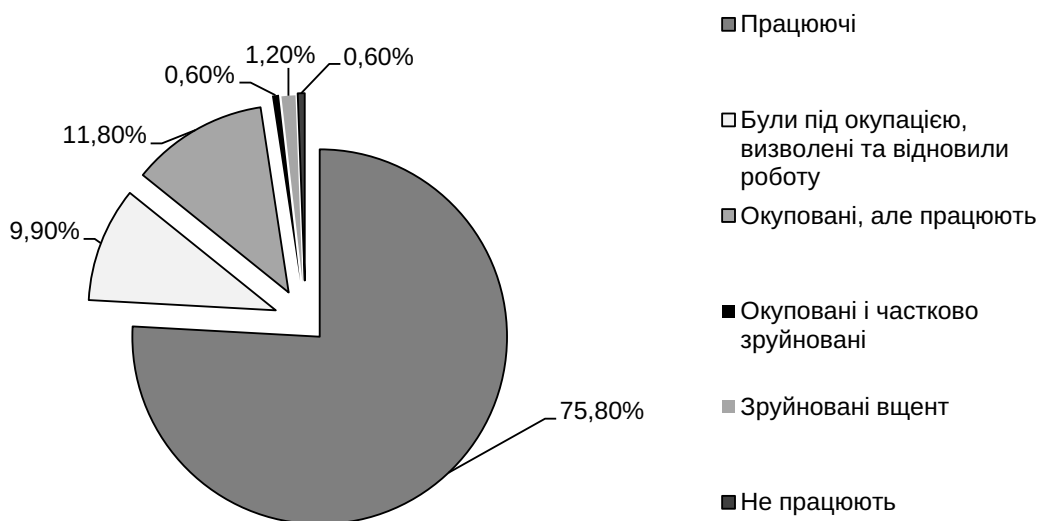


Рис. 1. Співвідношення працюючих та закритих м'ясопереробних підприємств у 2022 році

Джерело: Сформовано автором на основі даних Державної статистичної служби [6]

для підприємств, які перебувають більш-менш мирній територіальній частині України є виправданими та мають великий потенціал.

Для розширення виробничої сфери, забезпечення продовольчої безпеки країни, та формування пропозиції для експорту, вітчизняним підприємствам м'ясопереробної галузі слід правильно враховувати якісні та кількісні показники при формуванні собівартості продукції. Зазвичай особливу увагу звертають на виробничі витрати, пов'язані із переробкою м'яса та виробництвом ковбасних виробів, тушонок та іншого асортименту. Значна частка у собівартості належить рівню вартості сировини, заробітній платі працівників, амортизаційним витратам. А от витрати, пов'язані зі збутом м'ясопереробної продукції, як правило дораховуються до виробничих. Однією з причин такої ситуації є те, що значна частина м'ясопереробної продукції покривається малими та середніми підприємствами. Такі підприємства загалом не виділяють збутових витрат, оскільки працюють виключно під замовлення клієнтів. У них відсутні складські приміщення, а зберігання готових виробів та м'ясопродукції здійснюється у виробничих цехах. На наш погляд, така організація господарської діяльності виправдана, однак організація обліку та аналізу потребує певних змін, адже за чинної облікової інформації управлінському персоналу не завжди вдається чітко звернути увагу на рівень витрат, які підприємство несе під час реалізації. Це у свою чергу унеможлиблює сформувати й прийняти ефективні рішення щодо економії витрат, їх оптимізації, розширення сфери збуту загалом. На великих м'ясопереробних підприємствах інформацію про збутову діяльність, а відповідно й контроль за витратами покладають на маркетингові відділи. Ми, вважаємо, що така організація не зовсім є правомірною, часто викривлює значення показників, опускають відомості про важливі значення.

Досліджуючи особливості організації обліку на згаданих підприємствах м'ясопереробної промисловості, вважаємо за доречне виокремити витрати на збут й в обліку їх відображати за відповідним рахунком 93. До їх складу віднести ряд статей витрат, зокрема:

1) Вартість матеріалів для пакування готової продукції. За останні роки м'ясопереробні підприємства збільшили рівень витрат на пакування готових виробів більш ніж у двічі (табл. 1).

Як свідчать дані аналізу м'ясопереробні підприємства Чортківського району збільшили не загальний рівень витрат на виробництво готових м'ясних виробів на понад 11% у 2022 році в порівнянні з 2018 р. Зростання звичайно відбувається по усіх витратних статтях, що свідчить про збільшення виробництва й збуту готових м'ясних виробів, незважаючи на інфляційні процеси. Тому логічним, на перший погляд, є збільшення й статті «затрати на пакування готових виробів», але темп приросту цієї статті у 2022 році досягає майже 3 пункти. Основною причиною такого зростання є те, що із початком пандемії COVID-2019 підприємства запровадили політику повного пакування готової продукції у вакуумну тару. Переваги такого рішення виражаються по-перше, безпекою для споживачів (адже купуючи м'ясні вироби у магазинах чи супермаркетах вони впевнені, що їх вмісту ніхто не торкався, а відповідно потрапляння вірусів на продукт харчування не було); по-друге, вакуумне пакування краще зберігає свіжість продукту, що призводить до збільшення терміну його зберігання за відповідних температурних режимів.

Виділення таких витрат до категорії витрат збуту допоможе керівникам м'ясопереробних підприємств чітко слідувати за їх рівнем, оперативніше впливати на їх збільшення. А якщо врахувати екологічні чинники, то такий вид пакування, на жаль, сприяє сильному забрудненню

Таблиця 1  
Аналіз витрат виробництва ковбасних виробів м'ясопереробних підприємств

млн.грн

Статті витрат	Рік				
	2018	2019	2020	2021	2022
Прямі матеріальні витрати: у т.ч. витрати на пакування готової продукції	12,15 0,04	16,59 0,05	17,18 0,09	18,59 0,11	19,35 0,13
Прямі витрати на оплату праці	3,5	5,5	5,8	6,2	6,1
Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконання робіт, надання послуг	2,7	1,9	2,1	2,3	2,2
Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом	1,2	0,6	1,3	1,1	1,4
Інші прямі витрати	0,1	-	0,07	0,09	0,12
Разом витрат	19,65	24,59	26,45	27,18	29,05

Джерело: сформовано автором на основі внутрішніх даних підприємств Чортківського району

навколишнього середовища. Відтак, підприємствам слід шукати альтернативні шляхи, щоб зменшувати рівень використання поліетилену, який на сьогодні є основою вакуумної тари.

2) Амортизаційні витрати холодильного обладнання, в якому зберігають готові м'ясні вироби. Наше рішення пов'язане в першу чергу, з тим, що таке обладнання призначено виключно для зберігання готових виробів, адже згідно з гігієнічними нормами сировина (м'ясо в сирому вигляді), чи інші матеріали заборонено зберігати в одному холодильному приміщенні із готовими виробами, які уже пройшли різного роду обробку (копчення, в'ялення), насичені відповідними спеціями. В протилежному випадку втрачається якість сировини, що впливатиме негативно на сам виробничий процес й реалізацію майбутніх виробів загалом. Саме тому, керівникам слід володіти окремою інформацією для чіткого уявлення про рівень амортизаційних витрат згаданого обладнання. Це допоможе виявляти оперативні зміни у рівні таких витрат, приймати відповідні рішення про усунення змін, особи якщо вони перевищують встановлені нормативи.

3) Витрати на транспортування готової м'ясопродукції до роздрібних споживачів. Така виокремлена стаття допоможе чітко сформулювати сумарне значення витрат, які припадають саме доставку конкретних видів асортименту готових м'ясних виробів. Як свідчать дані дослідження, то доставка у роздрібні точки продажу здійснюється не одномірно. До прикладу, одне із підприємств м'ясопереробної промисловості ТОВ «Зірка», яке розташоване у одному із населених пунктів Чортківського району, доставляє свої вироби не тільки у місцеві магазини, свої власні продажні торгові пункти у містах Копиченці, Чортків, Терехівка, Тернопіль, а й по інших торгових підприємствах, і різної географічної приналежності. Відтак витрати на пальне є розрізненими, різним також є й асортимент. Наприклад, за нашими спостереженнями, м'ясний виріб «ковбаса домашня, вищого сорту» має найбільший попит у місті Чортків, а от у м.Тернопіль більш популярним є м'ясний виріб «ковбаса рублена, вищого сорту», що відповідно сприяє задоволенню такого попиту підприємством. При цьому, слід врахувати, що відстань від місця розташування підприємства до м.Чортків становить 14,7 км, а відстань до м.Тернопіль – 54 км. Заразом, врахувати потрібно й кількість населення у цих містах, так в останньому вона в рази більша. Така різниця впливатиме на вартість постачання м'ясних виробів відповідного асортименту та на кількість їх виробництва. Тому, ми вважаємо, що описані витрати не варто розглядати узагальненим показником, а їх рівномірний розподіл призводить до викривлення інформації про

повну собівартість м'ясних виробів у конкретній асортиментній позиції.

4) Інші витрати пов'язані зі збутом м'ясопродукції. До цієї статті, вважаємо за доречне відносити суми витрат, які здійснюються для проведення відповідних маркетингових цілей, заохочення нових клієнтів, проведення дегустаційних заходів під час випробовування нових асортиментних позицій тощо. Така потреба для м'ясопереробних підприємств постає дуже часто, адже сьогодні настрої щодо вживання м'ясних виробів та продуктів у покупців дуже різні: одні віддають перевагу так званому «білому м'ясу» та виробам із нього, вважаючи його більш поживним, інші – навпаки бажаючи отримати більшу кількість білка частіше обирають червоне м'ясо та продукти із нього. Крім гастрономічних вподобань на вибір асортименту впливає рівень доходів українців.

Щодо організації відображення збутових витрат готової м'ясопродукції, то з використанням сучасних технологій та програмного забезпечення, доречним формулювати інформацію в обліку за так званими «віртуальними складами». Тобто інформація в автоматизованому обліку формується за статтями збутових витрат на відповідному рахунку 93 «Витрати на збут» з відкритими до нього аналітичними рахунками, які будуть чітко відображати рівень таких витрат, усі вартісні зміни, які відбуваються протягом конкретного періоду.

Для успішного ведення господарської діяльності сьогодні потрібна різностороння інформація особи та, що стосується витрат. Крім кількісних загальноприйнятих показників, які відображаються у фінансових та бухгалтерських звітах, м'ясопереробним підприємствам потрібна якісна, так звана не фінансова інформація, яка розкриває екологічні, соціальні, політичні показники тощо. Для покращення запровадження і використання таких показників на деяких підприємствах м'ясопереробної галузі використовують методу SWOT-аналізу. Насьогодні це один із найефективніших методів. На наш погляд, для деталізації інформації якісних показників, крім розгляду витрат, сильних та слабких сторін, загроз та можливостей підприємств в частині збуту м'ясопродукції, доцільно також використовувати метод методів діагностики та аналізу збуту продукції, які націлені на довготривалий період і мають в основі елементи прогнозування. Їх використання дозволить не тільки сформулювати майбутню асортиментну, кількісну виробничу політику підприємства, а дозволить скласти чіткі бюджетно-виробничі плани, які будуть оминати вузькі місця і матимуть оптимізуючі ефективні показники.

**Висновки з проведеного дослідження.** Розвиток м'ясопереробної галузі значно залежить від попиту, який формується на основі гастрономічних вподобань населення, їх



платоспроможності. Аналіз світових показників споживання м'ясопродукції, а також споживання в Україні показав, що даний вид господарювання має значні перспективи розвитку. Відтак, для підприємств м'ясопереробної галузі відкривають великі можливості щодо розширення своїх технологічно-виробничих потужностей, розвитку збутового потенціалу. Ефективність розширення та розбудови цих підприємств також залежить від чіткого контролю та оптимізації витрат, особливо витрати на збут. Саме тому нами проаналізовано витрати збуту м'ясопродукції й на цій основі запропоновано виокремлювати такі витрати із загальної системи облікової інформації за відповідними статтями. Враховуючи те, що сьогодні сталої фінансової інформації для розвитку підприємств замало. Потреба постає у якісних, соціальних та екологічних показниках, тому, вважаємо за доречне використовувати описані в статті методи аналізу витрат збуту м'ясопродукції, які можна розділити на дві групи: перша, направлені на формування правильної цінової політики; друга, направлені на визначення прогнозних даних щодо діяльності м'ясопереробного підприємства.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Баль-Прилипка Л., Ніколаєнко М., Чередніченко О., Даниленко С., Степасюк Л. Актуальні проблеми м'ясопереробної галузі та практичні підходи до вдосконалення рецептур ковбасних виробів. *Продовольчі ресурси*. 2022. № 10(19). С. 26–37.
2. Добровольська Е.В., Чикуркова А.Д. Забезпечення управління ефективністю функціонування м'ясопереробного підприємства. *Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка*. 2023. № 38. URL: [https://journals.pdu.khmelnytskyi.ua/index.php/podilian\\_bulletin/article/view/161/136](https://journals.pdu.khmelnytskyi.ua/index.php/podilian_bulletin/article/view/161/136) (дата звернення: 19.09.2023).
3. Большакова Є.Л. Стійкий розвиток підприємств м'ясопереробної промисловості: особливості державного регулювання. *Український журнал прикладної економіки*. 2019. Т.4. № 3. С. 260–272.
4. Берегова Т.А. Використання SWOT-аналізу для побудови стратегії управління збутовою діяльністю м'ясопереробних підприємств в одеському регіоні. *Продовольчі ресурси*. 2019. № 13. С. 207–213.
5. FAO. *World Food and Agriculture – Statistical Yearbook 2022*. Rome. URL: <https://www.fao.org/3/cc2211en/online/cc2211en.html> (дата звернення: 19.09.2023).
6. Державна служба статистики України. Офіційний сайт. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 18.09.2023).
7. Мінагрополітики. Україна повністю забезпечує внутрішній ринок м'ясної продукції та готова розширювати експорт. URL: <https://minagro.gov.ua/news/ukrayina-povnistyu-zabezpechuye-vnutrishnij-rinok-myasnoyi-produkciyi-ta-gotova-rozshiryuvati-eksport-minagropolitiki> (дата звернення: 19.09.2023).
8. EU Outlook: Meat production and consumption 2022-2032. <https://euomeatnews.com/Article-EU-Outlook%3A-Meat-production-and-consumption-2022---2032/5964>. (дата звернення: 15.09.2023).

#### REFERENCES:

1. Bal-Prylypko L., Nikolayenko M., Cherednichenko O., Danylenko S., Stepasyuk L. (2022) Aktualni problemy miasopererobnoi haluzi ta praktychni pidkhody do vdoskonalennia retseptur kovbasnykh vyrobiv [Actual problems of the meat processing industry and practical approaches to improving the recipes of sausage products]. *Prodovolchi resursy* [Food resources], no. 10(19). pp. 26–37.
2. Dobrovolska E.V., Chikurkova A.D. (2023) Zabezpechennia upravlinnia efektyvnistiu funktsionuvannia miasopererobnoho pidpriemstva [Ensuring the management of the efficiency of the meat processing enterprise]. *Podilskyi visnyk: silske hospodarstvo, tekhnika, ekonomika* [Podilsky Visnyk: agriculture, technology, economy], no 38. Available at: [https://journals.pdu.khmelnytskyi.ua/index.php/podilian\\_bulletin/article/view/161/136](https://journals.pdu.khmelnytskyi.ua/index.php/podilian_bulletin/article/view/161/136) (accessed 19 September 2023).
3. Bolshakova E.L. (2019) Stiikiy rozvytok pidpriemstv miasopererobnoi promyslovosti: osoblyvosti derzhavnogo rehuliuвання [Sustainable development of meat processing enterprises: features of state regulation]. *Ukrainskyi zhurnal prykladnoi ekonomiky* [Ukrainian Journal of Applied Economics], vol. 4, no. 3, pp. 260–272.
4. Berehova T.A. (2019) Vykorystannia SWOT-analizu dlia pobudovy stratehii upravlinnia zbutovoiu diialnistiu miasopererobnykh pidpriemstv v odeskomu rehioni [Using a SWOT analysis to build a strategy for managing sales activities of meat processing enterprises in the Odesa region]. *Prodovolchi resursy* [Food resources], no. 13, pp. 207–213.
5. FAO. (2022) *World Food and Agriculture – Statistical Yearbook 2022*. Rome. Available at: <https://www.fao.org/3/cc2211en/online/cc2211en.html> (accessed 19 September 2023).
6. State Statistics Service of Ukraine. Official site. Available at: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed 18 September 2023).
7. Ministry of Agrarian Policy. *Ukraina povnistiu zabezpechuye vnutrishnii rynek miasnoi produktsii ta hotova rozshyruvaty eksport* [Ukraine fully supplies the domestic market for meat products and is ready to expand exports]. Available at: <https://minagro.gov.ua/news/ukrayina-povnistyu-zabezpechuye-vnutrishnij-rinok-myasnoyi-produkciyi-ta-gotova-rozshiryuvati-eksport-minagropolitiki> (accessed 19 September 2023)
8. EU Outlook: Meat production and consumption 2022-2032. Available at: <https://euomeatnews.com/Article-EU-Outlook%3A-Meat-production-and-consumption-2022---2032/5964>. (accessed 15 September 2023).