

Валерій В. Качалай
**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА
НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

У статті проаналізовано сучасний стан молокопереробної галузі вітчизняного виробництва, а також ефективність обліку та аналізу витрат на підприємствах цієї галузі. Виявлено основні проблеми, які призвели до різкого спаду обсягів виробництва молока та зниження завантаженості виробничих потужностей. Враховуючи теорію і практику господарювання в ринкових умовах, запропоновано шляхи вирішення цих проблем на молокопереробних підприємствах.

Ключові слова: внутрішньогосподарський облік; витрати виробництва; молокопереробна галузь; собівартість; звітність.

Табл. 1. Літ. 10.

Валерій В. Качалай
**УЧЕТ И АНАЛИЗ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА
НА МОЛОКОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

В статье проанализированы современное состояние молокоперерабатывающей отрасли отечественного производства, а также эффективность учета для анализа затрат на предприятиях данной отрасли. Выявлены основные проблемы, которые привели к резкому спаду объемов производства молока и снижению загрузки производственных мощностей. Учитывая теорию и практику хозяйствования в рыночных условиях, предложены пути решения этих проблем на молокоперерабатывающих предприятиях.

Ключевые слова: внутрихозяйственный учет; издержки производства; молокоперерабатывающие отрасли; себестоимость; отчетность.

Valeriy V. Kachalai¹
**ACCOUNTING AND ANALYSIS OF PRODUCTION
COSTS AT DAIRY ENTERPRISES**

The article examines the current state of domestic dairy production and the efficiency of cost accounting and analysis at the enterprises of this industry. The key problems which led to a sharp decline in milk production and the reduction of production capacities are revealed. Considering the theory and practice of management under market conditions solutions to resolve these problems at dairy enterprises are proposed.

Keywords: internal managerial accounting; production costs; dairy industry; prime cost; reporting.

Постановка проблеми. Досвід господарювання в ринкових умовах свідчить, що витрати є найважливішим об'єктом управління. У практичній діяльності витрати виступають каталізатором, обмежуючим фактором прибутковості, тому їм слід приділяти найбільше уваги в системі оцінки результатів господарювання, що забезпечує управлінський персонал необхідною для прийняття рішень інформацією.

Виробництво молока, його переробка і реалізація готової молочної продукції характеризуються суттєвими системними проблемами. Обмеження надходження сировини зумовили різкий спад обсягів виробництва молока-сировини у господарствах, переважно за рахунок суттєвого зменшення

¹ Taras Shevchenko Kyiv National University, Ukraine.

чисельності поголів'я корів, розбалансованості й порушення організаційно-економічних відносин у системі «виробництво – переробка – реалізація», що стало причиною звуження сировинних зон, а іноді й їх руйнації. Також спостерігається високе фізичне і моральне зношення обладнання молокопереробних підприємств, зниження завантаженості виробничих потужностей. У цих умовах питання ефективності розвитку молокопереробних підприємств набуває надзвичайної актуальності [1].

Вирішення таких проблем можливе шляхом переходу до нової методології реалізації бізнес-процесів і процесів прийняття рішень, а також адаптації наукових розробок щодо способів розподілу витрат комплексних виробництв до характерних рис галузі. Ефективне управління витратами виробництва неможливе без удосконалення їх класифікації з урахуванням різноманітних потреб обліку та аналізу витрат. Доцільно спрямовувати зусилля на дослідження поділу витрат за елементами. Правильне віднесення виробничих витрат на відповідні елементи та калькуляційні статті сприятиме проведенню ефективного економічного аналізу витрат та пошуку резервів для зменшення собівартості промислового виробництва.

Аналіз останніх публікацій. Одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку та класифікації методів обліку та аналізу витрат. Вагомий внесок у вирішення даної проблеми здійснили: І.Л. Боднарюк [1], Т.В. Божидарнік [2], В.І. Довбуш [3], О.В. Моргун [7], Ю.В. Сіра [8], С.В. Стендер [9].

У зазначених працях знайшли вирішення питання удосконалення діючої організації й методики бухгалтерського обліку, в т.ч. на базі комп'ютерної техніки, а також методики і організації управлінського обліку виробничих витрат в ринкових умовах господарювання [2; 3].

Метою дослідження є визначення подальших перспектив розвитку молокопереробних підприємств, а також розробка теоретичних і практичних засад удосконалення управління виробничими витратами підприємства. Необхідно вдосконалити методику та організацію обліку і внутрішньогосподарської звітності для підвищення ефективності управління в цілому, охарактеризувати світові тенденції розвитку молокопереробної галузі та окреслити перспективи подальшого розвитку молокопереробного сектору України.

Основні результати дослідження. Визначальною тенденцією на ринку молока України в останні 4 роки було значне підвищення цін як на молочну сировину, так і на готову продукцію. Високий рівень цін не тільки сприяв зростанню ефективності роботи молочної галузі, але й значно мотивував імпорт закордонної молочної продукції на український ринок.

Основною передумовою здійснення господарської діяльності молокопереробних підприємств є облік та раціональний аналіз виробничих витрат. Лише за 2013 р. ціни на сухе знежирене молоко зросли на 36% (з 23,2 тис. грн/тонну до 31,6 тис. грн/тонну), сири тверді – на 16%, масло вершкове – на 15% [4].

Останніми роками в Україні поступово підвищувалася культура споживання молочних продуктів, що певним чином змістило споживацькі пріоритети на більш якісну та дорогую продукцію, у т.ч. й імпорту, європейських вироб-

ників. Запорукою стійкого розвитку молочної галузі є ефективність виробництва молока. Попри те, що ціна молока і молочних продуктів в країні є досить високою та постійно зростає, рентабельність виробництва молока вкрай низька. Якщо на початку 1990-х рр. рентабельність виробництва сягала 32,2%, то у 2012 р. вона вже була на рівні 1,3% [4].

Таблиця 1. Середні ціни виробників за основними видами харчових продуктів і напоїв у 2013 р., грн/тонну [1]

Види продукції	Січень 2013	Грудень 2013	12/2013 до 01/2013
Молоко сухе знежирене	23205,8	31601,5	136%
Сири тверді	43767,1	50926,7	116%
Масло вершкове жирністю ≤ 85%	42963,5	49202,8	115%
Кефір неароматизований, без додання фруктів, горіхів, какао та інших наповнювачів	6734,5	7402,1	110%
Молоко рідке оброблене (пастеризоване, стерилізоване, гомогенізоване, топлене, пептизоване)	5646,5	6123,8	108%
Сметана неароматизована, без додання фруктів, горіхів, какао та інших наповнювачів	17066,7	18480,8	108%

Під витратами, за допомогою яких формуються ціни на основні види продукції, слід розуміти багатогранну категорію, яка дозволяє забезпечити обґрунтоване стратегічне і тактичне планування, ресурсний і грошовий контроль, систему економічних важелів впливу на ефективне функціонування підприємств.

Рівень управління витратами значною мірою визначає їх економічно обґрунтована класифікація. Щоб класифікація витрат знайшла дійсно широке застосування, необхідно мати чітке уявлення про призначення кожної класифікаційної ознаки та виду витрат [5; 6].

Такий підхід допоможе управлінцям виділити саме ті групи витрат, які, на їх погляд, в найбільшій мірі сприятимуть вирішенню поставлених перед ними завдань, а це в свою чергу підвищить рівень управління витратами в системі виробничо-господарської діяльності підприємства та допоможе здійснити якісний аналіз.

Норми витрат та гранично допустимі втрати сировини у виробництві молочної продукції встановлені для окремих операцій. На відміну від інших галузей промисловості, норми витрат сировини в молокопереробній промисловості є стабільнішими. При складанні щоденного рапорту випуску готової продукції майстри виробництва повинні суворо дотримуватися встановлених норм витрат сировини, а саме – списувати її, виходячи з фактичного обсягу виготовленої продукції та встановлених норм, а різницю у виробництві, тобто економію, залишати як неврахований резерв на випадок нестач, а потім оприбутковувати. Обліковці, які систематично інвентаризують залишки сировини, напівфабрикати та матеріали у виробництві, мають слідкувати за дотриманням нормативів [9].

Недоліком цього методу є те, що облік не відображує вміст у молоці білків та інших поживних речовин. Білок є найціннішим компонентом молока та молочної продукції і найбільше міститься у сухому знежиреному молоці.

Показник вмісту сухого знежиреного молока в Англії введено в оцінку сортності сирого молока, при цьому за номінальну величину взято 8,5%. У 13 штатах США встановлено вимоги до кількості сухого знежиреного молока в молоці – не менше 8,5%. Тому плата за молоко тільки за вмістом жиру унеможливує раціональне використання всіх компонентів сировини. Для цього необхідно застосовувати стандарти, які визначають кількість білка в молоці, встановити норму базисного вмісту й організувати облік за цими показниками [7].

Сільські господарства при відпуску молока та молокопереробні підприємства при його надходженні повинні визначати не тільки жирність і білок, а й інші показники – кислотність, бактеріальне обсіменіння, щільність, термостійкість, кількість соматичних речовин. Це забезпечить збереження якості молока і не допустить розведення його водою. За щільністю молока можна визначити вміст у ньому сухих речовин.

У стандартах на цільномолочну продукцію передбачено методіку розрахунку вмісту якісних показників молока, проте на практиці їх не завжди дотримуються. Це призводить до закупівлі молочної сировини низької якості, наслідком чого є виготовлення неякісної продукції. Для обліку наявності та руху молочної продукції передбачено рахунок «Виробничі запаси», на якому їх групують та обліковують на субрахунках, передбачених Планом рахунків бухгалтерського обліку [8].

Нині на промислових підприємствах визначення фактичної собівартості виробничих запасів, що списують на виробництво, дозволяється робити за методами оцінки запасів. Молокопереробні підприємства при відпуску запасів у виробництво переважно застосовують метод середньозваженої собівартості. Недоліком цього методу є те, що він не дає змоги визначити відхилення фактичної собівартості продукції від нормативної за рахунок зміни цін на сировину. Оскільки надходить молоко на підприємства від значної кількості постачальників і за різними цінами, його середньозважена оцінка викривляє фактичну собівартість молочної продукції та не дозволяє встановити, як вона змінюється внаслідок зміни цін, що значно ускладнює роботу бухгалтерії.

Враховуючи технологічні особливості молокопереробного сектору (короткий строк зберігання молочної сировини, сезонне надходження та інші чинники, а також для спрощення процедури поточної оцінки й обліку виробничих запасів), доцільно їх оцінку при відпуску у виробництво проводити за методом нормативних затрат. Впровадження методу нормативних затрат сприятиме ефективному здійсненню оперативного контролю за рівнем використання виробничих запасів у виробництві, його застосування дасть змогу обліковувати відпуск запасів у виробництво відповідно до встановлених нормативів, а відхилення фактичних цін на виробничі запаси від нормативних накопичувати на спеціально введених субрахунках. Це дасть змогу приймати необхідні управлінські рішення при виборі постачальників та сприятиме ефективності контролю використання виробничих запасів. Недоліком облікової практики молокопереробки є те, що при формуванні наказу про облікову політику не проводилось попередніх розрахунків щодо обрання методу оцінки вибуття запасів, що потребує доопрацювання [10].

Висновки та перспективи подальших досліджень. В Україні на молочному ринку складаються передумови для активного росту внутрішнього виробництва. Зокрема, серед факторів зростання є високі ціни як на сировину, так і на готову молочну продукцію. Це дає шанс вітчизняним виробникам молочної продукції нарощувати обсяги виробництва за рахунок створення власної сировинної бази, у т.ч. шляхом розбудови ефективно діючих молочних кооперативів та оптимальної логістичної системи молочного ринку. Це, в свою чергу, дозволить виробляти молочну продукцію високої якості, яка йтиме на внутрішній ринок.

Проблемним питанням залишається питання класифікації витрат на вітчизняних підприємствах, що б дозволило дати якісний аналіз. На сьогодні практика обмежується лише законодавчо встановленим переліком витрат. Таким чином, вітчизняним підприємствам запропоновано використовувати лише дві класифікації витрат: 1) за елементами та 2) за статтями витрат.

Необхідним є здійснення нормативного внутрішньогосподарського обліку витрат на молокопереробних підприємствах на основі щоденної Відомості переробки молока та молочних продуктів, яка суттєво полегшить аналіз та контроль за витратами виробництва, а також дозволить точніше визначати собівартість одиниці виготовленої продукції.

Для розвитку молочної промисловості в Україні держава повинна принаймні частково компенсувати витрати виробників. Адже ця галузь вимагає високого рівня капітальних витрат. А працювати з нульовою рентабельністю надзвичайно складно. Тому, не чекаючи державної підтримки, молокопереробні підприємства самі почали інвестувати у виробництво. Сьогодні кожен виробник та переробник молока працює на своїй ділянці.

Ефективним засобом удосконалення обліку витрат на підприємствах молочної промисловості є використання системи детальних аналітичних рахунків, уніфікованої системи управлінського обліку та трансфертних цін реалізації напівфабрикатів між структурними підрозділами підприємства. Наведені пропозиції дозволять удосконалити організацію та методологію обліку витрат виробництва молокопереробних підприємств відповідно до ринкових умов.

1. *Боднарюк І.Л.* Вдосконалення критеріїв класифікації витрат торговельних підприємств, 2013 // www.rusnauka.com.

2. *Божидарнік Т.* Проблеми та пріоритети розвитку молокопереробних підприємств в сучасних умовах господарювання // *Економіст*.— 2011.— №1. — С. 39–41.

3. *Данилевська-Жугунісова О.Є.* Аналіз тенденцій розвитку молокопродуктового підкомплексу АПК України // *Формування ринкових відносин в Україні*.— 2011.— №1. — С. 99–101.

4. *Довбуш В.І.* Проблемні аспекти розподілу загальногосподарських витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах // *Формування ринкових відносин в Україні*.— 2011.— №10. — С. 114–118.

5. *Евдокимов І.А.* Прогноз ринку молочних продуктів в текущем 10-тилетті // *Молочная промышленность*.— 2011.— №9. — С. 71–77.

6. *Канцевич С.І.* Якість як основна складова підвищення економічної ефективності виробництва молока в Україні // *Економіка АПК*.— 2010.— №2. — С. 35–40.

7. *Моргун О.В.* Фінансове забезпечення інноваційної діяльності молокопереробних підприємств // *Економіка АПК*.— 2010.— №2. — С. 135–138.

8. *Сіра Ю.* Вплив технології та організації виробництва на побудову обліку витрат на молокопереробних підприємствах // *Актуальні проблеми економіки*.— 2008.— №5. — С. 208–214.

9. *Стендер С.В.* Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності.— 2010.— №3. — С. 147–153.

10. *Черных И.Н., Хамидулина З.Ч.* Организация учета затрат по центрам ответственности: Учеб. пособие. — М.: Кнорус, 2011. — 160 с.

Стаття надійшла до редакції 16.10.2014.