

Розділ третій

Економіка, юриспруденція, політика, публічне адміністрування

УДК 367

Горєва Анастасія Сергіївна*Криворізький економічний інститут**ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»*

Науковий керівник: Бондаренко Тетяна Юріївна, кандидат економічних наук, доцент

*Криворізький економічний інститут ДВНЗ**«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»***КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ
МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

У статті наведено особливості обліку витрат і калькулювання собівартості на підприємствах молочної промисловості. Визначено об'єкти калькулювання собівартості та оптимальну структуру статей калькуляції для підприємств молочної промисловості. Встановлено істотні відмінності в побудові статей калькуляції, що зумовлено діяльністю підприємств з переробки молочної сировини.

Ключові слова: підприємства молочної промисловості, калькулювання собівартості продукції, об'єкт калькулювання, метод калькулювання собівартості, витрати, облік.

Актуальність. Важливою умовою ефективного управління промисловим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації щодо витрат виробництва, оскільки вони формують собівартість виробленої продукції. Собівартість продукції є одним з найважливіших показників економічної ефективності функціонування підприємств молокопереробної промисловості, від якої залежить спроможність підприємства вистояти у сучасному конкурентному середовищі та досягти бажаних результатів. Саме тому у бухгалтерській практиці питання обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в молокопереробній галузі має велике значення.

Огляд джерел. Проблема розвитку й удосконалення обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції присвячена значна кількість наукових праць відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема таких, як Аксьоненко А.Ф., Білуха М.Т., Валуєв Б.І., Герасимович А.М., Мних С.В., Мюллендорф Р., Новиченко П.П., Палій В.Ф., Саблук П.Т., Савчук В.К., Сопко В.В. Безпосередньо питанням обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в молокопереробній галузі займаються Колібаба О.А., Лотиш О.Я., Майданевич Ю.П.

Проте питання обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах не розглядають на достатньому рівні та потребують подальшого дослідження.

Мета. Метою дослідження є узагальнення організаційно-технологічних особливостей діяльності молокопереробних підприємств України та встановлення впливу цих особливостей на побудову обліку витрат і калькулювання собівартості молочної продукції, визначення оптимальної структури статей для калькулювання собівартості продукції.

Основний матеріал. У системі управління молокопереробними підприємствами важливу роль відіграє калькулювання собівартості їх продукції. Враховуючи умови формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку, під калькулюванням необхідно розуміти комплексну систему у процесі управління, яка являє собою науково обгрунтований вибір методу обліку виробничих витрат, який враховує організаційно-технологічні особливості виготовлення продукції з метою визначення собівартості одиниці продукції, формування ціни та регулювання ефективності виробництва для визначення конкурентоздатності продукції.

Побудова обліку виробничих витрат і вибір методу калькулювання собівартості продукції в значній мірі залежить від особливостей галузі, типу і виду виробництва, характеру його організації і технологічного процесу, різноманітності продукції, що виготовляється, об'єктів калькулювання, структури організації. Виходячи з цього, для побудови ефективної системи обліку витрат та калькулювання велике значення має дослідження особливостей діяльності підприємств молочної промисловості України [2].

Молокопереробна промисловість є пріоритетною галуззю економіки і покликана забезпечити потреби населення в молочних продуктах харчування. На сучасному етапі функціонування

молокопереробних підприємств поставлені високі вимоги щодо безпечності, ефективності та прибутковості виробництва молочної продукції найвищої якості.

Український ринок виробництва молочної продукції перебуває на порозі стагнації. На ринку молока й молочної продукції України працює досить велика кількість підприємств, зокрема понад 50% загального обсягу виробництва концентрується на складах десяти великих компаній. Серед лідерів молокопереробної галузі є не лише українські виробники, а й транснаціональні корпорації, які мають виробництво в Україні. Решту ринку розподіляють між собою дрібні компанії та одиничні молокопереробні заводи [4].

За період 1990-2018 рр. діяльність молокопереробних підприємств визначається низкою кризових тенденцій. Зростання цін на молочну продукцію за відповідного зменшення платоспроможності попиту населення, наростаючий дефіцит сировини, формування несприятливої кон'юнктури світового ринку молочних продуктів [4].

Особливості функціонування молокопереробних підприємств зумовлені такими ознаками галузі:

- виробництво молочної продукції є обмежене сировинними ресурсами, обсяг яких залежить від стану молочного скотарства;
- багатоасортиментність продукції;
- сезонність коливаний надходження сільськогосподарської сировини;
- неможливість утворення сировинних запасів, оскільки молоко має здатність до швидкого псування;
- територіальна розосередженість підприємств при невеликій їх потужності, внаслідок якої є високою питома вага транспортно-заготівельних витрат у загальних витратах виробництва;
- матеріаломісткість виробництва молокопродуктів, що можна пояснити використанням у якості сировини продукції сільськогосподарства, у якій уже втілені певні витрати виробництва.

Підприємства молочної промисловості мають складну організаційну структуру управління, яка включає цехи, відділи, дільниці, кожен з яких, виконуючи певну виробничо-технологічну функцію [2].

Підприємства молочної промисловості поділяються на виробничі підрозділи та непромислові (обслуговуючі) господарства. Виробничі підрозділи, в свою чергу, включають основне та допоміжне виробництва [2].

До основного виробництва в молочній промисловості відносяться: виробництво молока, творогу, сметани, масла, сирів та інших видів молочної продукції; виробництво згущених молочних консервів, молока, вершків, дієтичних продуктів, творогу, сметани та інших видів молочної продукції [2].

Допоміжні виробництва підприємств молочної промисловості призначені забезпечувати основне виробництво електроенергією, водою, паром, стиснутим повітрям, холодом, а також тарою, наданням транспортних послуг та різних ремонтних робіт [2].

Непромислові обслуговуючі господарства об'єднують підприємства з соціального, культурного та побутового обслуговування [2].

Таким чином, дослідивши тенденцію розвитку молокопереробних підприємств України та ознайомившись із специфікою виробництва молочних продуктів, можна якнайкраще підійти до питання калькулювання собівартості продукції в молокопереробній промисловості.

На молокопереробних підприємствах залежно від структури асортименту, що виготовлюється, особливостей організації технологічного циклу традиційно використовуються такі основні методи обліку затрат: нормативний, попередільний та позамовний. Але раціональним вважається попередільний метод калькулювання собівартості продукції з елементами нормативного методу обліку витрат, оскільки така організація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах надає змогу здійснювати оперативний контроль витрат виробництва кожного виду продукції конкретним центром відповідальності, що сприятиме точності й доцільності включення певних статей витрат до собівартості продукції.

Об'єктами калькулювання в галузі є окремі види продукції, стадії (фази) технологічного процесу, виробничі замовлення. Калькуляційні одиниці поділяються на вагові натуральні (кг, т) та натуральні (шт., тис. умовних банок (туб), тис. штук, літр, пачка та інші).

Між калькулюванням і обліком витрат на виробництво існує взаємозв'язок, обумовлений тим, що базою для розрахунку собівартості одиниці молочної продукції є інформація, яка зібрана в системі виробничого обліку. Для своєчасного, повного і достовірного визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, обчислення собівартості окремих її видів і контролю за використанням ресурсів необхідне групування витрат за ознаками.

На основі проведеного аналізу запропонованих різними науковцями ознак класифікації витрат і з урахуванням технологічних особливостей підприємств молочної промисловості з'ясовано, що однією із найбільш оптимальних і об'єктивних класифікацій, яка відповідає сучасним вимогам, завданням і функціям бухгалтерського обліку для потреб управління, планування, контролю, аналізу витрат і розрахунку

собівартості продукції в системі управління ефективністю виробництва, є наступна класифікація: за економічним змістом (за елементами і статтями витрат); залежно від способу віднесення до собівартості (прямі та непрямі); залежно від обсягу виробництва (змінні та постійні); за ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво); за ефективністю використання (нормативні та фактичні); за господарськими процесами (витрати на постачання, витрати на виробництво, витрати на реалізацію); за функціями (технологічні, збутові, управлінські) [3].

В умовах ринкової економіки перелік і склад статей калькулювання для виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством та закріплюється у його обліковій політиці. Положення про облікову політику підприємства повинне містити інформацію про склад витрат та порядок формування собівартості продукції, в тому числі перелік об'єктів витрат, постійних та змінних витрат, перелік центрів відповідальності, центрів витрат, методи обліку і калькулювання, що застосовуються на підприємстві, базу розподілу загальновиробничих витрат, перелік зворотних відходів, супутньої та побічної продукції, оцінку залишків незавершеного виробництва та класи рахунків, що застосовуються для обліку витрат.

Розглянемо оптимальну структуру статей для калькулювання собівартості продукції, яка надасть можливість сформуванню достовірну інформаційну базу для визначення собівартості молочної продукції.

За статтю «Сировина і основні матеріали» відображають вартість сировини та основних матеріалів, що є основою майбутнього продукту або необхідними компонентами при її виготовленні. Основними видами сировини є натуральне молоко, вершки, сир кисломолочний тощо, якщо вони придбані як сировина. До основних матеріалів відносять: цукор, каву, вітаміни, борошно, родзинки, олію, какао-порошок, сиропи, цукати.

Відпущену на переробку сировину обліковують як за вагою, так і за якісним складом (масовою часткою жиру, білка, кислотністю тощо), що на підставі лабораторних даних зазначають у видаткових документах.

Під час обліку сировини у виробництві за базовою жирністю, підприємства застосовують норми витрат молока. Зрозуміло, що такі норми містять додатково дозволені втрати що виникають у виробничому процесі [1].

Із витрат на сировину і матеріали вираховують зворотні відходи. Під зворотними відходами розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які виникли в процесі переробки вихідної сировини в готову продукцію, втратили повністю або частково споживні якості вихідної сировини.

На молокопереробних підприємствах до зворотних відходів відносять відвійки, сколотини та знежирену сироватку. Не відносять до відходів залишки матеріалів, які за встановленою технологією передають в інші цехи як вихідну сировину для виготовлення продукції основного виробництва та попутну продукцію. Зворотні відходи можуть оцінюватись за зниженою ціною вихідної сировини, за встановленими цінами на відходи і за повною ціною вихідної сировини, якщо ці відходи реалізують на сторону для використання як повноцінний матеріал [2].

До статті «Купівельні вироби, напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій» відносять вироби, які можуть бути отримані від інших підприємств або постачальників, наприклад сир для подальшого дозрівання. Сторонні організації можуть надавати і інші види послуг, при цьому до статті включатимуться і витрати на оплату послуг виробничого характеру. Наприклад, це може бути виконання окремих операцій з виготовлення продукції чи початкової обробки сировини [1].

Так як при виробництві молокопродуктів транспортно-заготівельні витрати складають близько 4-7%, їх виділяють в окрему статтю, «Транспортно-заготівельні витрати» з метою виявлення резервів зниження витрат з доставки сировини. В склад даних витрат включають доплати сільськогосподарським підприємствам за зберігання і доставку молока до заготівельних пунктів первинної обробки, витрати на доставку до заготівельних пунктів власним транспортом, включаючи навантаження і розвантаження та інші [2].

До статті «Допоміжні матеріали на технологічні цілі» включають компоненти, що необхідні як при виготовленні продукції для її нормального функціонування, так і для здійснення пакування можуть включатися до статті калькулювання «Допоміжні матеріали». Такі витрати не є складовою частиною продукції. До них відносяться матеріали (міткаль, марля, фланель чи бязь фільтрувальна, ватяні фільтри тощо), хімікати виробничі, інвентар, ферменти, дезінфікуючі та миючі засоби, пакувальні матеріали, тара одноразового використання [2].

В статтю «Паливо і енергія на технологічні цілі» включають витрати на всі види енергії, отримані зі сторони чи вироблені на підприємстві і витрачаються безпосередньо на технологічні потреби в процесі виробництва продукції. В цю ж статтю, крім витрат на паливо і енергію, включають вартість гарячої і холодної води, пари на технологічні цілі, стиснутого повітря і холоду.

До статті «Тара та пакувальні матеріали» включають витрати на тару, в тому числі дерев'яна (діжки, ящики, барабани), картонна і картонногфрована (ящики, короби), в яку запаковують масло тваринне, сири, молочні консерви, у розмірі 100 % вартості цієї тари включається в собівартість готової продукції.

Статті «Основна заробітна плата виробничих робітників» і «Додаткова заробітна плата виробничих робітників» на молокопереробних підприємствах об'єднують в одну «Заробітна плата». До цієї статті відносять витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції, а також додаткову заробітну плату, нараховану за працю понад установлені норми, за трудові успіхи і винахідливість і за особливі умови праці (доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій) [2].

До статті калькуляції «Відрахування на соціальні заходи» включають витрати на соціальні заходи в частині страхування працівників, зайнятих виробництвом в основних та допоміжних структурних підрозділах підприємства

До складу статті «Витрати на утримання і експлуатацію устаткування» включають амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомнотранспортного устаткування; витрати на технічний огляд і технічне обслуговування; суму сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними активами; витрати на утримання цехових транспортних засобів.

До статті калькуляції «Загальновиробничі витрати» включають витрати на управління виробництвом; амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень тощо.

На підприємствах молочної промисловості до статті калькуляції «Втрати від браку» включають вироби і напівфабрикати, які не відповідають за своєю якістю технічним умовам та не можуть бути використані за своїм прямим призначенням, або можуть бути використані лише після виправлення [1].

До статті калькуляції «Інші виробничі витрати» належать витрати щодо перевірки продукції на відповідність вимогам стандартів або технічних умов; винагороди за раціоналізацію і винахідництво.

Важливим для управління собівартістю продукції є методика обліку витрат і калькулювання за центрами витрат та центрами відповідальності. Насамперед це відповідальність за виконання завдань зі зниження собівартості за статтями витрат не тільки у своїх функціональних службах, а й первинних виробничих підрозділах. На підприємствах галузі доцільно створення центрів відповідальності за визначеними критеріями: чітке територіальне чи функціональне виділення центру; гнучкість управління; можливість точного планування та обліку витрат і результатів; закріплення персональної відповідальності за кожним керівником підрозділу; правильний вибір контролюючих параметрів.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок, калькулювання собівартості продукції молокопереробних підприємств є досить важливим процесом, зокрема у процесі вирішення проблеми мінімізації витрат виробництва та оптимізації собівартості продукції.

Характерні організаційно-технологічні особливості молокопереробних підприємств мають суттєвий вплив на методику калькулювання собівартості молочної продукції.

Встановлено, що на підприємствах молочної промисловості раціональний ефект синергії спостерігатиметься при попередньому методі калькулювання собівартості продукції з елементами нормативного методу обліку витрат.

Запропонований перелік статей витрат для калькулювання собівартості продукції у молокопереробних підприємствах дає змогу удосконалити організаційні складові і запропонувати єдині методичні підходи до бухгалтерського обліку витрат виробництва з врахуванням специфіки досліджуваної галузі.

Список використаних джерел

1. Колібаба О.А. Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України : дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : 08.00.09. / ЛНУ ім. І. Франка, Львів, 2015. 189 с.
2. Лотиш О.Я. Особливості функціонування молокопереробних підприємств та оцінки рівня витрат на виробництво молочної продукції // Соціально-економічні аспекти розвитку аграрного сектору економіки України. Колективна монографія. / Під ред. д.е.н., проф. Ю.О. Нестерчук. – Умань: Видавель «Сочінський». – 2012. – С. 272-284.
3. Майданевич Ю.П. Бухгалтерський облік і контроль процесу виробництва продукції молочної промисловості: організація і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : 08.00.09. / Національний аграрний ун-т. Миколаїв, 2008. 21 с.
4. Сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.