

ОСОБЛИВОСТІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ВИРОБНИЦТВА МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Здійснено класифікацію підприємств молочної промисловості на основі галузевих та технологічних особливостей їх діяльності. На основі запропонованої класифікації підприємств молочної промисловості визначено особливості їх діяльності та організації обліку витрат та калькулювання собівартості

Постановка проблеми. Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції визначаються специфікою галузі: типом та обсягом виробництва, особливістю технологічного процесу, складністю продукції, яка виготовляється, її асортиментом, періодичністю та повторюваністю випуску, організаційною структурою підприємства та ін. Виходячи з цього, для побудови ефективної системи обліку витрат та калькулювання велике значення має дослідження особливостей діяльності підприємств молочної промисловості України.

Згідно зі ст.11 Закону України “Про молоко та молочні продукти”, суб’єкти господарювання всіх форм власності, які здійснюють виробництво молока, молочної сировини і молочних продуктів, підлягають атестації на відповідність обов’язковим вимогам нормативно-правових актів. Об’єктами атестації є нормативна документація на продукцію, а також технологічне обладнання, засоби вимірювальної техніки та контролю, випробувальне обладнання. Атестація виробництва молока, молочної сировини та молочної продукції проводиться один раз на 5 років [4, с.9].

За даними Союзу молочних підприємств України, на сьогодні молочна промисловість України нараховує 440 атестованих суб’єктів господарювання, з яких реально працює не більше 300. А після вступу України в Світову організацію торгівлі, атестацію пройдуть, в кращому випадку, не більше 60 підприємств.

Адже, на більшості молочних підприємств України не дотримуються норми якості сировини та матеріалів, які використовуються у виробництві; вимоги щодо обладнання цехів, технологічної лінії тощо. Одним із негативних факторів діяльності молочних підприємств є необґрунтоване завищення цін на продукцію і, водночас, низька рентабельність і конкурентоспроможність готової продукції. Вирішення проблемних питань побудови обліку витрат на основі дослідження технологічних та організаційних особливостей діяльності підприємств молочної промисловості визначає актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень свідчить, що науковцями майже не приділяється увага питанням впливу технологічних та організаційних особливостей на побудову системи обліку витрат та калькулювання на підприємствах молочної промисловості. Науковий підхід щодо висвітлення даної проблеми здійснено Ф.Ф. Бутинцем [1], Т.М. Зайцевим [2], В.Б. Івашкевичем [5], В.Ф. Палієм [6]. Однак, у працях даних авторів визначена проблема розглянуто лише поверхнево.

Метою дослідження є побудова класифікації підприємств молочної промисловості відповідно до особливостей технології виробництва молокопродукції та визначення особливостей організації та ведення обліку витрат і калькулювання собівартості на таких підприємствах.

Виклад основного матеріалу.

Класифікація підприємств є основою для створення нормативно-законодавчої бази в країні, яка регулює їх фінансово-господарську діяльність; організації системи оподаткування, діяльності фондових бірж; визначає особливості організації та функціонування підприємств, а це, в свою чергу, безпосередньо впливає на організацію та ведення бухгалтерського обліку, а також, розробку загальних методів вирішення організаційних та економічних питань.

Підприємства молочної промисловості, як і будь-якої галузі промисловості, мають ряд спільних ознак, на основі яких можна класифікувати молочні підприємства з метою розробки рекомендацій щодо організації системи обліку витрат, з врахуванням особливостей технології та організації діяльності таких підприємств.

Законодавством України передбачена класифікація підприємств за наступними ознаками: за розміром (малі, середні та великі), яка є базою оподаткування підприємств; за формою власності (приватне, колективне, комунальне, державне), яка визначає особливості організації та реєстрації у державних установах [3]. На нашу думку, виходячи із особливостей діяльності підприємств молочної промисловості, дана класифікація є неповною і потребує уточнення.

Для визначення особливостей побудови обліку витрат та калькулювання на підприємствах молочної промисловості, враховуючи спільні риси в організації, плануванні та управлінні підприємствами, технології виробництва пропонуємо об'єднати ці суб'єкти господарювання в групи згідно запропонованих ознак (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Запропонована класифікація підприємств молочної промисловості, яка відповідає особливостям побудови обліку витрат

Пропонуємо класифікувати підприємства молочної промисловості за розміром, ступенем спеціалізації та комбінування, терміном роботи протягом року, ступенем механізації та автоматизації.

За розмірами підприємства поділяються на великі, середні та малі. Згідно ст.67 Господарського Кодексу України [3], до малих відносяться підприємства, чисельність працюючих на яких не перевищує 50 чоловік та валовий дохід від реалізації готової продукції (робіт, послуг) не більший 500 тис. євро за рік. Великими вважаються підприємства, на яких працює понад 1000 чоловік, а валовий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) не перевищує 5 млн. євро за рік. Решта підприємств вважаються середніми. На нашу думку, для підприємств молочної промисловості необхідно враховувати не лише чисельність працівників та суму валових доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), а й обсяг сировини, яка переробляється підприємством за зміну. Даний фактор є визначальним в сучасних умовах автоматизації та комп'ютеризації виробничого процесу. Адже, автоматизація процесу виробництва призводить до скорочення виробничого персоналу, зменшення затрат на оплату праці, відрахування до фондів соціального страхування, які є складовими собівартості продукції. Тобто, чисельність персоналу не відображає реальної виробничої потужності підприємств, а кількість сировини, яка проходить виробничий цикл за зміну, є визначальним фактором при поділі підприємств молочної промисловості на великі, середні та малі. В молочної промисловості існують підприємства всіх трьох груп. До великих підприємств відносять молочні заводи, що переробляють 15т. за зміну та більше, маслопереробні – 10т. за зміну та більше [3,с.15]. Проте, підприємств такого типу в Україні лише кілька. Більшість підприємств молочної промисловості в нашій країні відноситься до середніх і малих.

За ступенем спеціалізації та комбінування виробництва розрізняють спеціалізовані

підприємства, які виготовляють однорідну продукцію обмеженого асортименту (заводи плавлених сирів, дитячих молочних продуктів тощо), та комбіновані, які виготовляють різні продукти із сировини одного чи кількох видів при найбільш повному та комплексному її використанні (молочні та молочно-консервні заводи, масло- та сиропереробні заводи).

Молочні комбінати виготовляють питне, пастеризоване молоко, кисломолочні напої (кефір, ряжанку тощо.), творог і вироби з нього, сметану, вершки, а також вершкове масло, морозиво, плавлений сир.

На маслопереробних заводах виготовляють вершкове масло та цільномолочну продукцію (питне пастеризоване молоко, кефір, творог, сметану) для задоволення потреб місцевого населення; забезпечують комплексну переробку знежиреного молока та пахти на сухе та згущене знежирене молоко, казеїн, замінники цільного молока, знежирені творог та сир.

Сиропереробні заводи виробляють натуральні сири (тверді, м'які, солені) і, крім того, масло, цільномолочну продукцію та продукти із сироватки (молочний цукор, суху та згущену сироватку, напої та ін).

На молочно-консервних заводах виготовляють згущені молочні консерви, вершки з цукром та наповнювачами, сухе молоко, стерилізоване молоко, а також вершкове масло та цільномолочну продукцію (деякі заводи виготовляють сухі молочні суміші для дитячого харчування).

На перерахованих підприємствах (крім молочних комбінатів) мають місце залишки незавершеного виробництва та можуть бути кілька виробництв (основне та допоміжне, непромислові виробництва та господарства). Все це ускладнює облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Зокрема, при виробництві вузькоспеціалізованого асортименту продукції на кожній стадії технології виробництва є залишки сировини, які не використовуються у подальшому виробництві, тобто, дана сировина не включається до собівартості готової

продукції, але потребує відображення у обліку. При цьому підприємству необхідно обрати такі методи калькулювання та обліку витрат на виробництво, за яких враховувалися б залишки невикористаних матеріалів та мінімізувалися витрати на виробництво.

Як показало дослідження, в молочній промисловості України останні роки існує стійка тенденція до концентрації виробництва. Зокрема, відбувається укрупнення та ліквідація заводів первинної обробки сировини та сепараторних відділень з малими обсягами переробки молока. Багато з цих пунктів в основному займаються відвантаженням молока без попередньої його переробки. Це зумовлено тим, що на великих підприємствах вищий рівень механізації та автоматизації виробництва, більше можливостей для використання сучасної прогресивної техніки та технології, раціонального розміщення обладнання і організації енергетичного та ремонтного господарств. Це дозволяє зменшити витрати на виробництво, підвищити його фондівіддачу та рентабельність, а головне – якість готової продукції.

Залежно від часу роботи протягом року, розрізняють підприємства безперервної дії (молочні заводи, заводи плавлених сирів тощо), а також підприємства з сезонним характером виробництва. Молочна галузь промисловості, як одна із переробних галузей агропромислового комплексу, відноситься до сезонних галузей, якій притаманні сезонні коливання в надходженні сировини у виробництво. Нерівномірне надходження сільськогосподарської сировини має негативні наслідки, які зумовлюють погіршення використання основних засобів виробничого характеру, зниження продуктивності праці, підвищення вартості на збереження запасів основних і допоміжних матеріалів тощо. Сезонність виробництва зумовлює необхідність створення допоміжних виробничих потужностей, холодильних камер і складських приміщень. Тому, собівартість молочної продукції шокварталу має значні

коливання. В зимовий період за відсутності необхідної кількості цільного молока значна частина молочної продукції виготовляється із сухого молока, собівартість якого набагато вища. Крім того, сезонність молочного виробництва веде до різких коливань і в рівні продуктивності праці. Це також відображається на собівартості готової продукції. Тобто, при збільшенні собівартості продукції, її якість не покращується. Сезонність надходження та переробки молока призводить до труднощів обліку та контролю сировини у виробництві та визначення собівартості продукції. Адже, виникають проблеми при розподілі амортизаційних відрахувань основних виробничих фондів, витрат на ремонт та модернізацію виробничої лінії та цехів тощо.

Впровадження спеціалізації та комбінування, кооперування та концентрації забезпечує ефективніше використання основних виробничих фондів, робочої сили, що призводить до зменшення собівартості готової продукції та зростання ефективності виробничої діяльності господарюючого суб'єкта. Спеціалізація та кооперування забезпечують скорочення витрат сировини на одиницю продукції. При цьому значно спрощується облік витрат і калькулювання собівартості продукції, так як витрати на виробництво в цьому випадку враховуються та розподіляються на невелику кількість об'єктів. У результаті цього виникає можливість прямого обліку витрат на виробництво продукції та цехових витрат.

Підприємства молочної промисловості мають складну організаційну структуру управління, яка включає цехи, відділи, дільниці, кожен з яких, виконуючи певну виробничо-технологічну функцію, забезпечує виробництво високоякісних продуктів харчування для населення. Підприємства молочної промисловості поділяються на виробничі підрозділи та непромислові (обслуговуючі) господарства. Виробничі підрозділи, в свою чергу, включають основне та допоміжне виробництва.

До основного виробництва в молочній промисловості відносяться:

– виробництво молока, творогу, сметани, масла, сирів та інших видів молочної продукції (на основних молочних, маслопереробних та сиропереробних заводах);

– виробництво згущених молочних консервів, молока, вершків, дієтичних продуктів, творогу, сметани та інших видів молочної продукції (на молочно-консервних заводах).

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.

Непромислові обслуговуючі господарства об'єднують підприємства з соціального, культурного та побутового обслуговування робітників (дитячі дошкільні заклади, клуби, лікарні та медпункти, їдальні, житлово-комунальні господарства), а також підсобне сільське господарство.

В молочній промисловості до складу молочних заводів, крім структурних підрозділів головного молочного заводу, можуть входити молочні заводи первинної обробки сировини та виробничо-заготівельні ділянки, територіально віддалені від головного заводу. На заводах первинної обробки сировини здійснюється технічна та теплова обробка молока, виготовляють деякі види продукції, більшу частину якої відправляють на головний завод для подальшої обробки (доробка, фасування, упаковка). На виробничо-заготівельних ділянках (пункти прийому, сепараторні, пастеризаційно-охолоджувальні відділення) здійснюють прийом молока, його очистку, пастеризацію, сепарування, охолодження, передачу молока та вершків до заводів первинної обробки молока чи головного молочного заводу (на деяких сепараторних відділеннях із знежиреного молока виробляють казеїн, знежирений сир і творог) (рис.1.2).

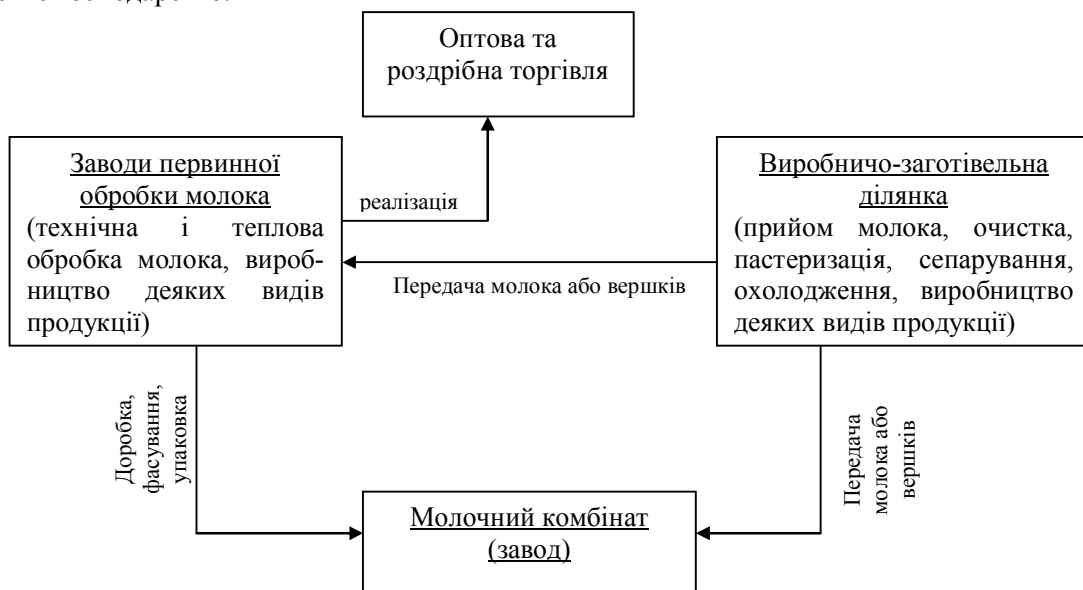


Рис. 1.2. Склад молочних комбінатів (заводів)

Основу промислового виробництва складає виробничий процес, тобто перетворення сировини, основних та допоміжних матеріалів на готову продукцію. Технологічний процес переробки молока в загальному вигляді наведений на рис.1.3. Виходячи зі складу молочних комбінатів (рис.1.2), кожному з них відповідає певний етап технології виробництва молочної продукції. Так, перший етап –

первинна обробка молока-сировини може виконуватися кожним із перерахованих складових молочного комбінату; другий етап – виробництво готової продукції виконується виробничо-заготівельними ділянками та молочними комбінатами; третій етап – розфасовка та упаковка готової продукції здійснюється лише на головному молочному комбінаті.

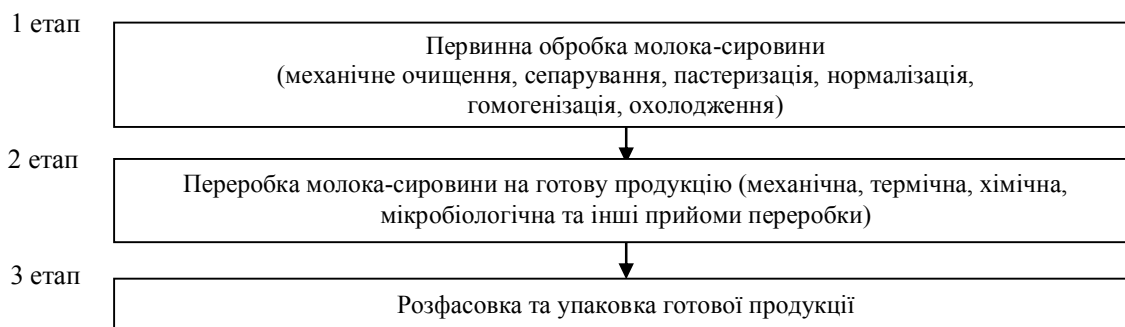


Рис. 1.3. Загальна схема технологічної обробки молока сировини

З метою отримання високоякісної молочної продукції проводиться очищення молока-сировини під тиском в спеціальних молокоочисниках, а також часткове видалення з нього мікроорганізмів. В результаті процесу сепарування відбувається виділення жиру із молока-сировини і на виході отримують вершки та знежирене молоко. Частина знежиреного молока направляється на виробництво згущеного знежиреного молока, сухого знежиреного молока, виробництва сиркової маси, творогу, нормалізацію молока та ін. Частину знежиреного молока повертають тим, хто здавав молоко на завод. Пастеризоване питне молоко виготовляють шляхом обробки сирого молока з наступним миттєвим охолодженням та розливом в тару. Воно повинно містити визначений відсоток жиру (зазвичай 3,2%) і не менше 8,1% сухого знежиреного залишку. Тому молоко, яке виготовляється молочною промисловістю, нормалізується за вмістом жиру до визначеного рівня. Для більш рівномірного розподілу жиру в молоці, підвищення його густини, однорідності, уповільнення відстоювання вершків та розвитку окислювальних процесів проводять гомогенізацію молока, тобто, дроблення жирових шарів шляхом впливу на молоко ультразвукової або високочастотної обробки.

Жирна сировина та напівфабрикати (цільне молоко, вершки, творог тощо) в молочної промисловості враховуються в первинному обліку в натуральних вимірниках та, одночасно, в перерахунку на молоко базової жирності (якісні вимірники). Знежирене молоко, пахта, сироватка та інша продукція, яка виготовляється із знежиреного молока, враховуються лише у кількісних вимірниках. Внутрішньо цеховий рух сировини та напівфабрикатів по окремих етапах (переділах) технологічного процесу виробництва готової продукції в первинному обліку зазвичай не відображається. Контроль за використанням сировини у виробництві здійснюється шляхом співставлення фактичного її витрачання на всю готову продукцію та напівфабрикати, з витрачанням цієї сировини за встановленими нормами, розрахованими на жирну продукцію в молоці базової жирності і знежирену у фізичній вазі сировини.

Таким чином, класифікація підприємств, організація та технологія виробництва на таких підприємствах має ряд особливостей, які впливають на облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Особливості побудови обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості згідно запропонованої класифікації підприємств молочної промисловості

Вид підприємства	Особливості діяльності	Вплив на побудову обліку витрат і калькулювання собівартості
1	2	3
1. За розміром (обсягом сировини, що переробляється)		
Великі	Масштабне виробництво великої кількості видів готової продукції, яке потребує значної кількості сировини, основних та допоміжних матеріалів. Висока якість готової продукції та досить низька її собівартість. Відсутність залишків невикористаної сировини та матеріалів	Виникають проблеми при розподілі непрямих матеріальних, загальновиробничих витрат, при визначенні оптимальної бази їх розподілу, що значно ускладнює облік витрат на виробництво

1	2	3
Середні	Виготовляється обмежений асортимент продукції. Якість продукції є не найвищою, а собівартість – децю завищена за рахунок розподілу постійних витрат	Наявні проблеми в обліку залишків невикористаної сировини та матеріалів, розподілу цехових витрат
Малі	Обмежена кількість сировини та матеріалів, яка необхідна для виробництва продукції. Виготовляється обмежена кількість видів готової продукції (звичайно один або два види)	Спрощений облік витрат, за якого всі витрати на виробництво відносяться безпосередньо на кількість виготовленої продукції
2. За ступенем спеціалізації та комбінування		
Спеціалізоване виробництво	Підприємства спеціалізуються на виробництві кількох видів продукції. Обладнання та технологічна лінія вузько-спеціалізовані. Відсутнє допоміжне виробництво. Висока якість та конкурентоспроможність продукції	Облік витрат на виробництво є спрощеним, адже відсутні проблеми з розподілом прямих та непрямих матеріальних витрат, цехових витрат між видами продукції, що виробляється. Основні проблеми в обліку витрат виникають при визначенні залишків невикористаної сировини та матеріалів та їх списанні
Комбіноване виробництво	Виготовляється великий асортимент готової продукції. Укрупнене виробництво дозволяє зменшити витрати на виробництво одиниці продукції, підвищити його фондівіддачу, рентабельність, а також якість готової продукції	Ускладнюється облік матеріальних витрат, виникають проблеми з вибором бази розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції
3. За ступенем механізації та автоматизації		
Частково автоматизовані	Виготовляється значна кількість видів готової продукції. Найбільш складні ділянки виробництва автоматизуються. Зменшується кількість виробничих робітників	Висока якість готової продукції, а також низькі втрати від браку, витрати на оплату праці виробничих робітників. Високі загальновиробничі витрати (амортизація виробничого обладнання), що призводить до труднощів при їх розподілі
Повна автоматизація	Всі виробничі та допоміжні процеси автоматизовані. Виготовляється широкий асортимент молочної продукції високої якості. Кількість працівників мінімальна	При повній автоматизації виробничого процесу витрати на оплату праці та відрахування до фондів соціального страхування є мінімальними, що дає змогу значно знизити собівартість продукції, але зростають амортизаційні відрахування та витрати по обслуговуванню виробничого обладнання
4. За терміном роботи протягом року		
Безперервної дії	Безперервне використання виробничого обладнання, високоякісні технології, значні масштаби виробництва, широкий асортимент готової продукції призводять до виробництва високоякісної продукції	Наявні проблеми при визначенні баз розподілу для кожного із виду витрат між видами готової продукції. Найскладнішим є облік прямих матеріальних витрат та прямих цехових витрат
Періодичне виробництво	Виробництво є сезонним. Використання виробничих фондів є періодичним, що призводить до зростання вартості їх утримання. Знижується продуктивність праці, якість готової продукції. Вузький асортимент та низька конкурентоспроможність готової продукції	Збільшення витрат на збереження сировини та матеріалів, використання сухого молока (дорожче ніж свіже молоко) призводить до труднощів у визначенні собівартості. Виникають проблеми при розподілі амортизаційних відрахувань виробничого приміщення, витрат на ремонт та модернізацію виробничого обладнання тощо

Виходячи із даних, наведених у таблиці, бачимо, що залежно від розмірів, ступеня спеціалізації та комбінування, механізації та автоматизації, а також роботи протягом року, будується облік витрат на підприємствах молочної промисловості. Кожен вид підприємства має свої особливості. Так, наприклад, на великих підприємствах виготовляється значний асортимент готової продукції, що призводить до ускладнення процесу розподілу непрямих матеріальних витрат, виникають проблеми при розподілі загальновиробничих витрат. Але, зростання асортименту продукції призводить до скорочення собівартості продукції, шляхом зменшення частки постійних витрат на одиницю продукції. На спеціалізованих молочних підприємствах облік витрат є спрощеним, адже, виготовляється кілька видів продукції, яка характеризується високою якістю та конкурентоспроможністю, відсутнє допоміжне виробництво. Таким чином на спеціалізованих підприємствах основними проблемними моментами є визначення та розподіл залишків витраченої у виробництві сировини та матеріалів. Повністю автоматизовані молочні підприємства знижують собівартість готової продукції шляхом зменшення витрат на оплату праці виробничих робітників та відрахувань до фондів соціального страхування. Але при цьому зростають амортизаційні відрахування та витрати по обслуговуванню виробничого обладнання. На молочних підприємствах з періодичним виробництвом спостерігається збільшення витрат на збереження сировини, низька якість та конкурентоспроможність продукції через використання сухого молока (дорожче ніж свіже молоко), висока собівартість продукції, високі витрати на ремонт та модернізацію виробничого обладнання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження визначено, що організація виробництва в молочної промисловості має ряд суттєвих особливостей, які впливають на методику обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Виходячи із цих особливостей, вперше

запропоновано класифікацію підприємств молочної промисловості, яка враховує галузеві і технологічні особливості їх діяльності та визначено основні засади побудови обліку на таких підприємствах. При цьому з'ясовано, що основними проблемними питаннями, які потребують подальшого вирішення та удосконалення є:

- розподіл непрямих матеріальних, цехових витрат між видами готової продукції;
- визначення та розподіл залишків використаної у виробництві сировини;

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
2. Бухгалтерський облік в м'ясній та молочної промисловості: Навч. пос. / Під заг. ред. М.Т.Зайцева. – М.: Агропромиздат, 1989. – 223 с.
3. Господарський кодекс України
4. Закон України “Про молоко та молочні продукти” // Молочное дело. – 2004. – № 10. – с. 8-12
5. *Івашкевич В.Б.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для вузів. – М.: Економіст, 2003. – 618 с.
6. Управлінський облік / Під ред. В. Палія та В. Вандер Віла. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.

МАЙДАНЕВИЧ Ю.П. – здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету