

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь «Магістр»

на тему: **«ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ
ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА НА ПРИКЛАДІ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СТАРИЙ ПОРИЦЬК» ІВАНИЧІВСЬКИЙ
РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»**

**Виконав: студент групи Оп-61 маг
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

Вакулюк С.А.

(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент Прокопишин О.С.

(Прізвище та ініціали)

Рецензент: Юсковець М.І.

(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ-2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступень **«Магістр»**
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Зав. кафедри _____
(підпис)
д.е.н., професор Гнатишин Л.Б.
(звання, ступінь, прізвище та ініціали)
«11» червня 2021 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студенту

Вакулук Софії Анатоліївни
(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи: «ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА НА ПРИКЛАДІ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СТАРИЙ ПОРИЦЬК» ІВАНИЧІВСЬКИЙ РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Керівник роботи ПРОКОПИШИН О.С., к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНАУ від «16» вересня 2021 року № 304 / К-С

2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «17» грудня 2021 р.

3. Вихідні дані для кваліфікаційної роботи: нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність за результатами діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства, методичні рекомендації.

4. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ГАЛУЗІ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат на переробку молока

1.2. Технологічні та організаційні особливості переробки молока та їх вплив на побудову обліку витрат виробництва

1.3. Загальні принципи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості молочної продукції

2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

2.1. Діагностика результатів операційної діяльності та ефективності переробки молока в ТОВ «Старий Прицьк»

2.2. Первинне документування процесу переробки молока та оприбуткування молочної продукції

2.3. Методика аналітичного та синтетичного обліку переробки молока

2.4. Калькулювання продукції переробки молока

3. ОПТИМІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

3.1. Організація обліку витрат виробництва за технологічними циклами і центрами відповідальності

3.2. Перспективи застосування нормативного методу обліку переробки молока

4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

4.2. Планування заходів з покращання охорони праці та їх фінансування

4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

5. Перелік графічного матеріалу: *таблиці, схеми, рисунки*

6. Консультанти з розділів кваліфікаційної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях		11.06.2021 р.	11.06.2021 р.

7. Дата видачі завдання

«11» червня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для кваліфікаційної роботи).	11.06.21-15.07.21 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	16.07.21–06.10.21 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи.	07.10.21 – 18.11.21 р.
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	19.11.21 – 10.12.21 р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	11.12.21 – 27.12.21 р.

Студент

_____ (підпис)

ВАКУЛЮК С.А.

(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

_____ (підпис)

ПРОКОПИШИН О.С.

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

У роботі висвітлено економічну сутність та класифікацію витрат на переробку молока. Представлено технологічні та організаційні особливості переробки молока та їх вплив на побудову обліку витрат виробництва. Наведено загальні принципи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості молочної продукції.

Проведено діагностику результатів операційної діяльності та ефективності переробки молока в ТОВ «Старий Порицьк». Висвітлено методику обліку переробки молока. Окреслено напрями оптимізації системи обліку процесу переробки молока. Відображено особливості організації обліку витрат виробництва за технологічними циклами і центрами відповідальності. Наведено перспективи застосування нормативного методу обліку переробки молока.

Ключові слова: витрати, облік, виробництво, переробка, молоко, сир, продукція, сировина, сільське господарство, молокопереробна галузь, собівартість, калькуляція, методи, ефективність, процес, виробничі цикли, реалізація.

SUMMARY

The work outlines the economic essence and classification of costs for milk processing. The technological and organizational peculiarities of milk processing and their impact on organization of production costs accounting and calculation of milk product costs are presented.

The research supplies diagnostics of the results of operational activities and efficiency of milk processing at Staryi Porytsk LLC. The methodology of milk processing accounting is described. The directions to optimize the system of milk processing accounting are considered. The peculiarities of organization of the production costs accounting by the technological cycles and centers of responsibility are studied. The prospects of application of the normative method of milk processing accounting are suggested.

Key words: costs, accounting, production, processing, milk, cheese, products, raw material, agriculture, milk-processing industry, cost, calculation, methods, efficiency, process, production cycles, sales.

УДК: 631.162:637.1 (477.82)

Кваліфікаційна робота: 117 с. текстової частини, 17 рисунків, 24 таблиці, 97 позицій літературних джерел, додатки.

«ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА НА ПРИКЛАДІ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СТАРИЙ ПОРИЦЬК» ІВАНИЧІВСЬКИЙ РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Вакулюк С.А. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НАУ, 2021.

Текстова частина охоплює вступ, чотири розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел.

В першому розділі висвітлено теоретичні та методичні основи обліку виробничих витрат в галузі переробки молока. Представлено технологічні та організаційні особливості переробки молока та їх вплив на побудову обліку витрат виробництва. Описано загальні принципи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості молочної продукції.

В другому розділі проведено діагностику результатів операційної діяльності та ефективності переробки молока в ТОВ «Старий Прицьк». Висвітлено методики обліку переробки молока та калькулювання продукції переробки молока.

У третьому розділі відображено оптимізацію системи обліку процесу переробки молока. Зображено економічний механізм забезпечення зростання ефективності м'ясного скотарства. Обрунтовано перспективи застосування нормативного методу обліку переробки молока.

У четвертому розділі представлено аналіз стану охорони праці у досліджуваному сільськогосподарському підприємстві.

На основі опрацювання теоретичного та практичного матеріалів зроблено відповідні висновки та конкретні пропозиції.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ГАЛУЗІ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА	11
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат на переробку молока	11
1.2. Технологічні та організаційні особливості переробки молока та їх вплив на побудову обліку витрат виробництва	19
1.3. Загальні принципи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості молочної продукції	27
2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА	33
2.1. Діагностика результатів операційної діяльності та ефективності переробки молока в ТОВ «Старий Порицьк»	33
2.2. Первинне документування процесу переробки молока та оприбуткування молочної продукції	48
2.3. Методика аналітичного та синтетичного обліку переробки молока	55
2.4. Калькулювання продукції переробки молока	63
3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА	71
3.1. Організація обліку витрат виробництва за технологічними циклами і центрами відповідальності	71
3.2. Перспективи застосування нормативного методу обліку переробки молока	80
4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	87
4.1. Аналіз стану охорони праці	87
4.2. Планування заходів з покращання охорони праці та їх фінансування	91
4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці	94
4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях	97
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	108
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. У розвитку національного господарства України молочна галузь виконує одну з головних ролей і становить вагомую частку в матеріальному виробництві аграрних підприємств. Позаяк молоко і молокопродукти є надзвичайно цінними продуктами і незамінними в харчуванні людини, то актуальними є й питання перспектив розвитку і функціонування цієї галузі.

На сьогодні в бухгалтерському обліку переробки молока існують певні труднощі облікового процесу у зв'язку з проблемами: недосконалістю наявних типових та спеціалізованих форм первинних документів; розвитку молочного скотарства і сировинної бази; забезпечення належної якості молока та молокопродукції; формування цінової політики підприємств, яка була б достатньо ефективною; участі держави в реструктуризації й модернізації підприємств, у розвитку галузі; гармонізації національних стандартів зі світовими; синхронізації процесів відкриття ринку молока та молокопродукції України і країн ЄС тощо.

На зростання прибутковості господарської діяльності суб'єктів господарювання, забезпечення їхньої стабільності в ринковому середовищі впливає насамперед зниження понесених на виробництво продукції витрат, якого неможливо досягти без дієвої системи обліку. Тому в нинішніх умовах господарювання управління все більше потребує оперативної інформації про обсяги витрат на виробництво продукції.

Чимало науковців досліджували проблеми підприємств молочної галузі й напрями їхнього розвитку. Так, зокрема, вдосконаленню процесу обліку переробки молока присвятили свої праці такі науковці: К. Друрі [27], В. Ю. Ільїна [31], М. М. Коцупатрий [40], Л.К. Сук [80], та ін. Однак на підставі аналізу публікацій з окресленої тематики ми дійшли висновку, що невіршеними досі залишаються питання, що стосуються обліку виробничих

витрат переробки молока і калькулювання собівартості продукції з метою забезпечення високої конкурентоспроможності підприємств галузі.

Актуальність теми кваліфікаційної роботи зумовлена необхідністю детального розгляду та вдосконалення теоретичних і методичних засад та прикладних аспектів, що стосуються обліку виробничих витрат у галузі молокопереробки.

Метою дослідження є вироблення теоретико-практичних засад щодо оптимізації системи обліку процесу переробки молока та вдосконалення обліку витрат.

Для досягнення мети ставились такі **завдання**:

- ✓ охарактеризувати економічну сутність та дослідити класифікацію витрат на переробку молока;
- ✓ відслідкувати взаємозв'язок технологічних особливостей та методики і організації обліку процесу переробки молока;
- ✓ виокремити принципи обліку витрат та калькулювання собівартості молочної продукції;
- ✓ здійснити діагностику результатів операційної діяльності досліджуваного підприємства та ефективності переробки молока;
- ✓ окреслити напрями оптимізації системи обліку процесу переробки молока;
- ✓ охарактеризувати стан охорони праці в досліджуваному господарстві.

Об'єктом дослідження є процеси формування витрат виробництва та облік переробки молока в Товаристві з обмеженою відповідальністю «Старий Порицьк» Іваничівського району Волинської області.

Предмет дослідження охоплює комплекс теоретичних, методичних і організаційних основ обліку виробничих витрат у галузі переробки молока.

Методи дослідження. Економічна сутність витрат і специфіка облікового процесу переробки молока в аграрних підприємствах розкриваються на основі діалектичного підходу. У дослідженні використовувалися методи узагальнення

і теоретичного порівняння під час аналізування якісних і кількісних показників сучасного стану переробки молока та економічної ефективності цього процесу. З метою вивчення положень вітчизняних законодавчих документів і стандартів бухгалтерського обліку стосовно витрат у виробництві застосовували комплексно-системний підхід. Методи групування і статистичних порівнянь лягли в основу оцінки результатів операційної діяльності й ефективності переробки молока; методи аналізу і синтезу використовували для визначення витрат і собівартості продукції молокопереробки; індукції та дедукції – під час дослідження процесу обліку переробки молока; для предметного відображення результатів дослідження послужили графічний і табличний методи; абстрактно-логічний – для формулювання висновків.

Інформаційну базу дослідження становлять наукова література з теми дослідження, офіційні матеріали законодавчих і виконавчих органів; нормативні документи, що розглядають питання організації й ведення бухгалтерського обліку, та з питань економічного аналізу, статистичні дані (фінансова й статистична звітність ТОВ «Старий Порицьк» Іваничівського району Волинської області), а також інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій та методичних підходів щодо оптимізації системи обліку процесу переробки молока. За результатами дослідження одержано такі наукові результати:

удосконалено економічну сутність та класифікацію витрат на переробку молока в частині характеристики витрат в обліку, що сприятиме обґрунтуванню напрямів удосконалення правової регламентації бухгалтерського обліку витрат;

удосконалено теоретико-методичні компоненти обліку витрат і калькулювання молочної продукції превалюванням попередільного та нормативного методів обліку витрат і попроцесного методу калькулювання, що забезпечить достовірність облікових даних відповідно до технологічної специфіки;

удосконалено методику обліку витрат виробництва за технологічними процесами способом послідовного групування витрат у пунктах контролю, що підвищить якість інформації про витрати, одержанню об'єктивних показників про їх рівень та загалом покращенню ефективності управління підприємством;

широкий розвиток отримали рекомендації організації обліку процесу переробки молока за технологічними циклами і центрами відповідальності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в поглибленні теоретичних і методичних основ обліку витрат виробництва в галузі переробки молока з метою забезпечення своєчасності отримання повної та обґрунтованої інформації для оптимізації системи обліку процесу молоко переробки.

1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ГАЛУЗІ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат на переробку молока

За сучасних умов господарювання для ефективного управління необхідне оперативне забезпечення інформацією про обсяги витрат, що понесені на виробництво продукції.

Термін «витрати» має широкий спектр застосування. Суть витрат і особливості управління ними розкривали у своїх працях такі українські економісти, як П. Й. Атамас [4], О. Г. Біла [5], Ф. Ф. Бутинець [10], Ю. М. Великий [14], Т. А. Войтенко [15], С. Ф. Голов [19], О. Д. Гудзинський [22], І. Є. Давидович [23], В. А. Дерій [25], З. В. Задорожний [29], О. М. Ковалюк [35], П. О. Куцик [43], Г. О. Партин [58], М. С. Пушкар [71], М. І. Скрипник [75], В. В. Сопко [77], В. Я. Фаріон [88], А. В. Череп [89], В. Р. Шевчук [90] та ін.

Вчення про витрати завжди зазнавало змін. Першим застосував поділ витрат Ф. Кене, поділивши їх на капітальні вкладення (інвестиційні витрати) і витрати виробництва, торгівлі (поточні витрати), однак базові знання щодо витрат випливають з теорії вартості. Поняття абсолютних витрат введено в обіг А. Смітом, а теорія порівняльних витрат створена Д. Рікардо. У класичному розумінні витрати – це «середні суспільні витрати на одиницю, тобто те, що коштувала окрема одиниця продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на усіх підприємствах, що належать до галузі [26, с. 175]».

З плином часу поруч із поняттям «витрати» виникають і починають застосовуватися й інші терміни. В Україні це, зокрема, затрати, видатки, виплати; у Росії – издержки, затраты, расходы; в англійських країнах – cost, expense, expenditure, disbursement, outgoings; у Німеччині – auswand, ausgaben, auslagen, kosten; у Франції – depense, coût, charges, frais.

Термін «витрати» використовують у різних значеннях. Так, наприклад, в англійській мові слово «cost» означає одночасно і «собівартість», і «вартість», і «витрати», і «затрати». В Україні додатково ускладнюється визначення сутності цього поняття тим, що у вітчизняних нормативно-правових актах термін «витрати» часто застосовується з метою уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі організаційного циклу [76, с. 9].

В англійськомовних країнах найчастіше застосовується термін «cost» (витрата). Його суть трактується в декількох значеннях:

- 1) ціна, що сплачена за набуття, виробництво чогось, його завершення або підтримку;
- 2) пожертва, втрата або штраф;
- 3) кошторис або витрачання грошей, часу тощо;
- 4) вимога сплатити міру вартості у процесі обміну.

Водночас термін *expense* трактується як витрата, виплата чи акт виплати; *expenditure* – щось витрачене або акт витрачання; *disbursement* – витрачені або виплачені гроші [93].

Нині відомі різноманітні підходи до визначення таких понять, як «витрати» і «затрати».

На підставі аналізу нормативно-правових актів можемо стверджувати, що законодавча база не містить визначення терміна «затрати», тобто він визнаний тільки у внутрішньогосподарському обліку. У п. 6 П(С)БО 16 наведено лише термін «витрати» – зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства [64].

Водночас М. І. Скрипник [75] зауважує, що назви рахунків класів 8 і 9 в Плані рахунків містять термін «витрати», а у П(С)БО 16 «Витрати» в пп. 21, 22 у визначенні економічних елементів витрат вже вказуються «матеріальні затрати» і в формі № 2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» назву «Матеріальні затрати» має ряд 2500. Це, очевидно, можна

пояснити неточним перекладом з іноземних мов аналогічних термінів, зокрема з російської. Так відбувається на нормативному рівні синергія в один термін трьох російських термінів, а цим переважнується розуміння сутності вітчизняного терміна «витрати».

Німецькими вченими Н. Бартелсом і Й. Фішером термін «затрати» (Aufwand) трактується як поняття фінансового обліку, а «витрати» (Kosten) – обліку доходів і витрат [92, с.22]. Конвергенцію і поєднання термінів «затрати» і «витрати» відображено на рис. 1.1, де показано проміжні види витрат і затрат:

(1) – нейтральні затрати, або позареалізаційні витрати. Сюди належать ті, що не відносяться до виробництва (betriebsfremd), наприклад, заощадження; надзвичайні (außerordentlich), продаж об'єктів не за балансовою вартістю; і ті, що не відносяться до періоду (periodenfremd), податкові чи орендні платежі;

(2) – основні витрати чи цільові затрати. До них належать витрати на сировину, матеріали, заробітну плату;

(3) – витрати, затрати яких відповідають іншим рівням (калькуляційна амортизація, калькуляційні ризики);

(4) – витрати без затрат, тобто додаткові, наприклад, адміністративні витрати.

На рис. 1.1 елемент (2) можна трактувати і як затрати (участь факторів виробництва з певною метою), і як витрати (наявність вартісної оцінки факторів у певному періоді).

Погоджуємося з позицією В. А. Дерія, який вважає за доцільне вживати поняття «затрати» лише щодо затрат конкретного, матеріалів (одиниць, кілограмів, тонн тощо), реальних грошей для того, щоб придбати товарно-матеріальні цінності.

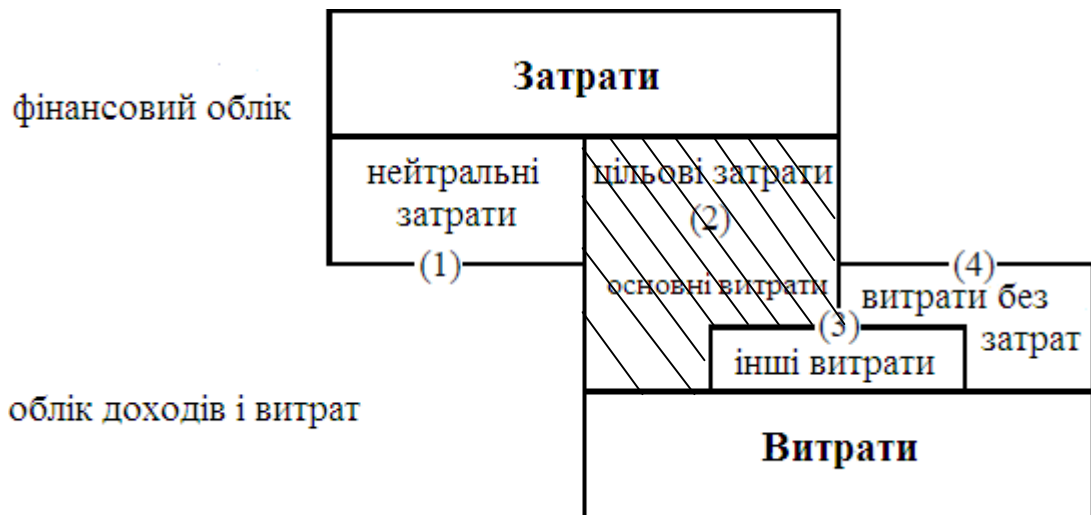


Рис. 1.1. Поєднання затрат і витрат

На думку професора В. А. Дерія, доцільно, якщо вітчизняна економічна наука використовуватиме термін «витрати». Якщо ж мовиться про затрату певного часу (людино-годин, людино-днів) чи матеріалів (тонн, центнерів, кілограмів, одиниць) або реальних грошей для купівлі товарно-матеріальних цінностей, то доречно вживати поняття «затрати». Щоб уникнути помилок, термін «затрати» треба застосовувати стосовно індивідуалізованих натуральних вимірників або грошових одиниць, термін «витрати» – стосовно грошового вимірника як загального (узагальнюючого) вимірника в сучасному обліку [25, с. 23].

У затратах відображається використання виробничих ресурсів, а у витратах – втрата сукупних ресурсів. Можливе кількаразове перетворення затрат у ресурс і знову у затрати, поки вони не стануть витратами.

Як бачимо, проблемі тлумачення термінів «затрати» і «витрати» як категорій обліку присвячені праці небагатьох науковців. Ці терміни можна вважати синонімами. Чіткого їх розмежування нема ні в літературних наукових джерелах, ні в нормативній базі України, де відсутнє визначення терміна «затрати». Крім того, наявний некоректний переклад термінів з

іноземних мов, зокрема російської. Однак, оскільки ці облікові категорії впливають безпосередньо на визначення фінансового результату, потрібне їх правильне тлумачення.

Згідно з п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [57] витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). У П(С)БО 16 використано такі терміни, як «елемент витрат», «нормальна потужність», «непрямі витрати», а отже, цим стандартом фактично було замінено всі типові положення щодо планування, калькулювання собівартості продукції й обліку витрат, які існували раніше [64].

Податковий кодексі України під витратами розуміє суму будь-яких витрат у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань [62].

Таким чином, застосування терміна «витрати» в законодавчій практиці є суперечливим, оскільки у виробничій сфері поруч із цим терміном використовується поняття «затрати». Правильно розрізняти ці поняття можливо лише в разі правильної класифікації витрат у підприємствах.

У табл. 1.1 наведено відмінності понять «витрати» і «затрати».

Отже, витрати належить розуміти як вплив ресурсів із підприємства, який відбувся або відбудеться найближчим часом.

Водночас затрати – це використання ресурсів, яке, власне, не може ще свідчити про відтік ресурсів з підприємства. Після визнання доходу визнаватимуться витрати. Коли, наприклад, праця адміністративного персоналу не забезпечує можливу результативну матеріалізацію ресурсу, то в такому разі

затрати на оплату праці адмінперсоналу будуть визнаватися в якості витрат звітного періоду.

Таблиця 1.1

Характерні відмінності понять «затрати» і «витрати»

Ознака	Затрати	Витрати
Вплив на зміни в капіталі	$\uparrow A + \downarrow A$ або $\uparrow A + \uparrow Z$	$\downarrow A$ або $\uparrow Z$
	$K = A - Z$ не впливають на капітал	$\downarrow A - Z = \downarrow K$ $A - \uparrow Z = \downarrow K$ впливають на капітал
Час визнання	Час використання ресурсів (стосується будь-якого витрачання ресурсів)	Час реалізації продукції (стосується тих ресурсів, які ставляться у відповідність доходам)
	Передують продажу продукції	Відносяться на продану продукцію чи товари
	Збільшення одних активів зі зменшення інших; збільшення активів і збільшення зобов'язань	Зменшення активів або збільшення зобов'язань
Процес життєвого циклу продукту	Виробництво	Продаж
Базові умови визнання	Достовірна оцінка; документальне підтвердження	Дотримання принципу відповідності доходів і витрат

Таким чином, якщо ми розуміємо витрати як зменшення економічних вигод або зростання зобов'язань підприємства, то це охоплює і виробничі витрати, які формують собівартість продукції, і витрати, що безпосередньо з процесом виробництва не пов'язані. Отже, слід розуміти під витратами виробництва вартість ресурсів, які використані з метою здійснення усіх видів діяльності економічно найвигіднішими методами, які під час визначення прибутку підприємства за конкретний період часу ставлять у відповідність доходам.

Запропоновані вітчизняними науковцями класифікації витрат у системі калькуляції собівартості характеризуються певною функцією, однак не забезпечують повністю розв'язання задач управлінського обліку витрат

виробництва. Щоб удосконалити цільове призначення витрат й визначити ступінь впливу останніх на остаточні результати діяльності, необхідно класифікувати сукупність виробничих витрат. Наявні класифікаційні ознаки вимагають чітко згрупувати витрати, враховуючи функції управління.

Тому виділимо основні функції управління: планування, облік, контроль і аналіз, регулювання – і запропонуємо таку класифікацію витрат (рис. 1.2).

	Ознаки	Витрати
Планування	Стадія господарського процесу. Періодичність виникнення. Строки планування. Час реагування. Частота здійснення.	Закупівля, зберігання товарів, реалізація продукції Періодичні, одноразові. Короткострокові, довгострокові. Запізнілі, випереджаючі. Регулярні, нерегулярні.
Облік	Відношення до виробн. Процесу За технологією виробництва. За календарним періодом. Віднесення до об'єктів обліку. За економічними елементами. За статтями калькуляції.	Витрати на продукцію, витрати періоду. Основні, накладні, конверсійні. Поточні, витрати майбутніх періодів. Прямі, непрямі.
Контроль і аналіз	Рівень контролюваності. Порядок обчислення. Підвищення якості продукції.	Контрольовані, неконтрольовані. Фактичні, планові, нормативні. Базові, додаткові.
Регулювання	Управлінські рішення. Доцільність здійснення. Зміна фактора витрат. Потужність підприємства.	Релевантні, нерелевантні, диференційні. Продуктивні, непродуктивні. Змінні, постійні, змішані. Обов'язкові, дискреційні.

Рис. 1.2. Види витрат залежно від функцій управління

Функції управління взаємопов'язані, а водночас являють собою частини одного циклу – від планування і до регулювання. А тому в системі управління всі витрати підприємства виокремлюють залежно від цілей і завдань управління цим підприємством.

Щоб організувати ефективний облік на підприємстві, застосовують економічно обґрунтовану класифікацію витрат виробництва за ознаками. Такий підхід забезпечить не тільки краще планування та облік витрат, а й дасть змогу точніше їх аналізувати, виявляючи співвідношення між видами виробничих витрат, а також визначати їхній вплив на собівартість та рентабельність виробництва.

Позаяк обґрунтована класифікація витрат потрібна для визначення чинників, які впливають на собівартість, та здійснення аналізу останньої, то в підприємствах харчової промисловості потрібне наближення витрат до технологічних виробничих процесів. Тому для молокопереробного підприємства пропонується така класифікація виробничих витрат (рис. 1.3).

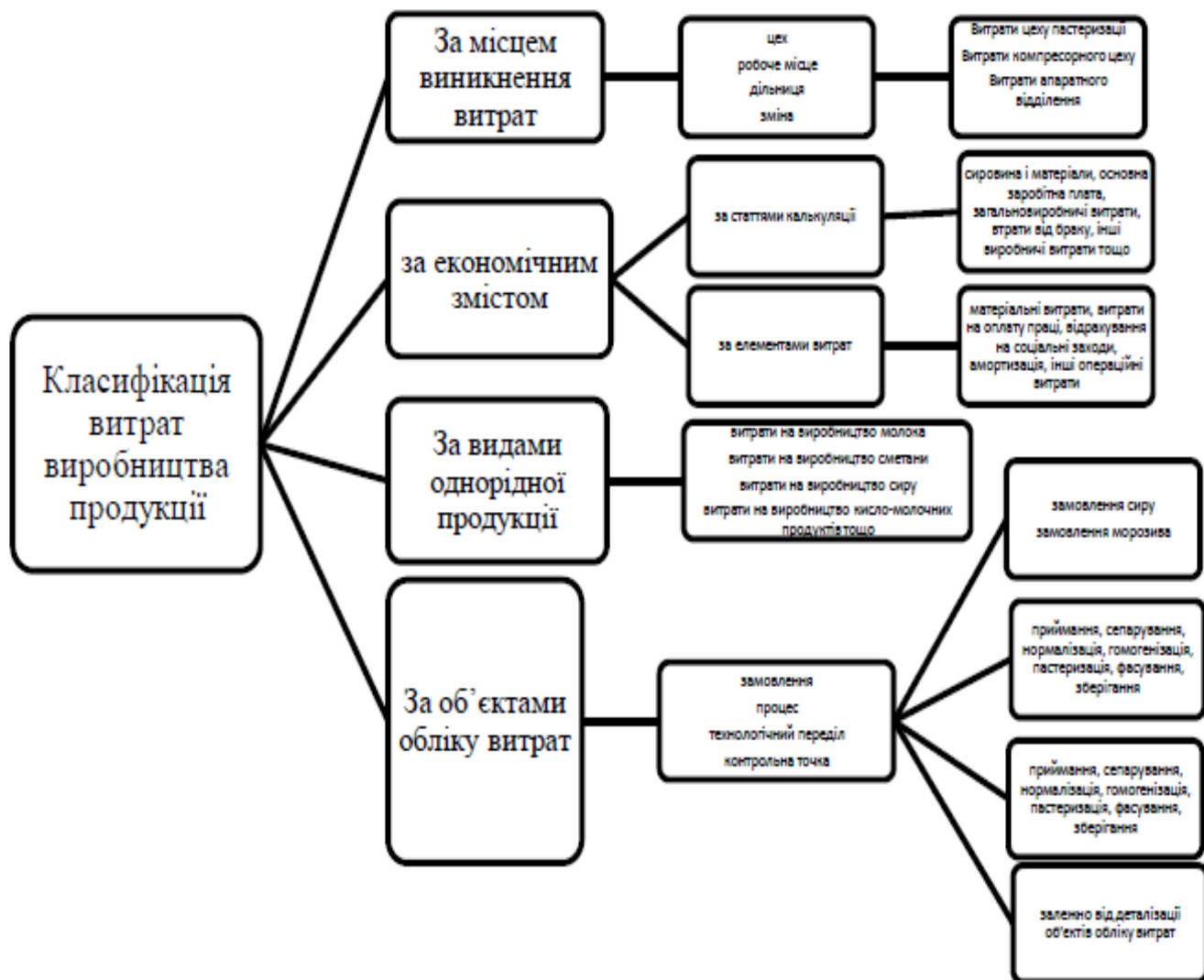


Рис. 1.3. Класифікація виробничих витрат молокопереробного підприємства

Щоб диференціювати різні класифікації витрат, потрібно врахувати відмінності господарської діяльності молокопереробних підприємств. Тому важливо розробити для окремого підприємства власну класифікацію з метою раціонально організувати планування, облік та аналіз у системі управління.

Провівши огляд сучасної наукової літератури, можемо стверджувати, що всі наведені визначення витрат правильні й доречні залежно від галузей або видів економічної діяльності, однак жодне з них не є всеохопним щодо переліку всіх сутнісних характеристик цієї економічної категорії.

Отже, виробничі витрати належить трактувати як вартість ресурсів, які використані для виготовлення виробів економічно найвигіднішими методами, що під час визначення прибутку підприємства за конкретний період часу ставляться у відповідність доходам.

1.2. Технологічні та організаційні особливості переробки молока та їх вплив на побудову обліку витрат виробництва

Розвиток молокопереробних підприємств – стратегічно важливий напрям в економіці України. Як для харчової, так і для переробної промисловості важливою є молочна сировина. В Україні споживання молока посідає поруч із цукром третє місце після м'яса й хліба. Як продукт харчування молоко піддається технологічній обробці для забезпечення відповідного терміну зберігання. Необроблене молоко швидко втрачає свою харчову цінність, що значно знижує якісні показники виробництва молочних продуктів.

Ефективність виробничого процесу значною мірою забезпечується управлінською діяльністю, яка передбачає управління оперативною достовірною інформацією щодо витрат. В інформаційному забезпеченні відображається взаємозв'язок між підрозділами, розмежовуються права та відповідальність підрозділів, узгоджуються окремі види діяльності для реалізації стратегії розвитку.

Діяльністю молокопереробних підприємств охоплюються такі групи виробництва: виробництво незбираного молока, маслоробна і сироробна групи, виробництво молочних консервів. В Україні переробкою молока займається понад 300 підприємств, причому 50 заводів, що входять до складу великих холдингів, контролюють 80 % ринку.

Через сезонність виробництва обсяги виробництва молока збільшуються в Україні у весняно-літній період та зменшуються в осінньо-зимовий (рис. 1.4).

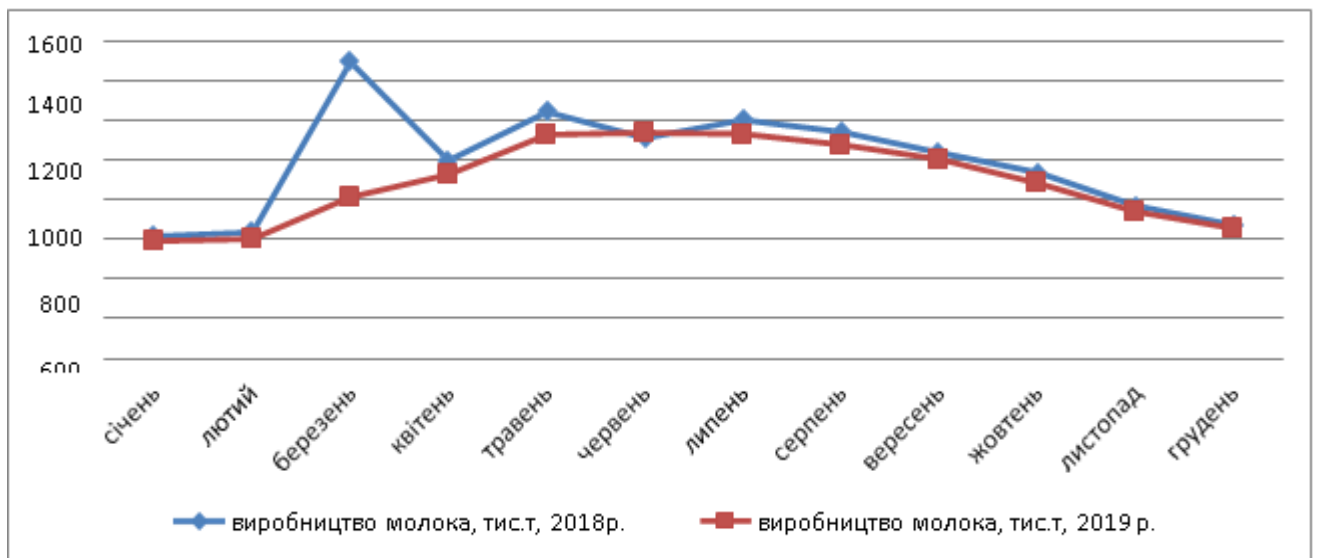


Рис. 1.4. Виробництво молока в Україні у 2018-2019 рр.

Оскільки молоку не притаманний тривалий складський контроль, то в переробному підприємстві найбільш важливим етапом його обліку є саме виробництво, у процесі якого повинні бути враховані такі передумови (рис. 1.5).

Сезонність в отриманні сировини змушує переробників здійснювати в літній період закупівлю великої кількості молока, реалізовувати ж залишки доводиться взимку, коли спостерігається пікове споживання продукції.

До молока, яке надходить на промислову переробку, ставляться певні вимоги: воно має бути свіжим, натуральним, отримуватись від здорових корів, його кислотність не повинна перевищувати 21^oT, вміст жиру має становити не менше ніж 3,2 %, воно повинно відповідати вимогам правил (санітарних і ветеринарних) стосовно його отримання. Молоко, яке отримують від корів

протягом першого тижня після отелення і в період 15 днів перед запуском, до реалізації не допускається

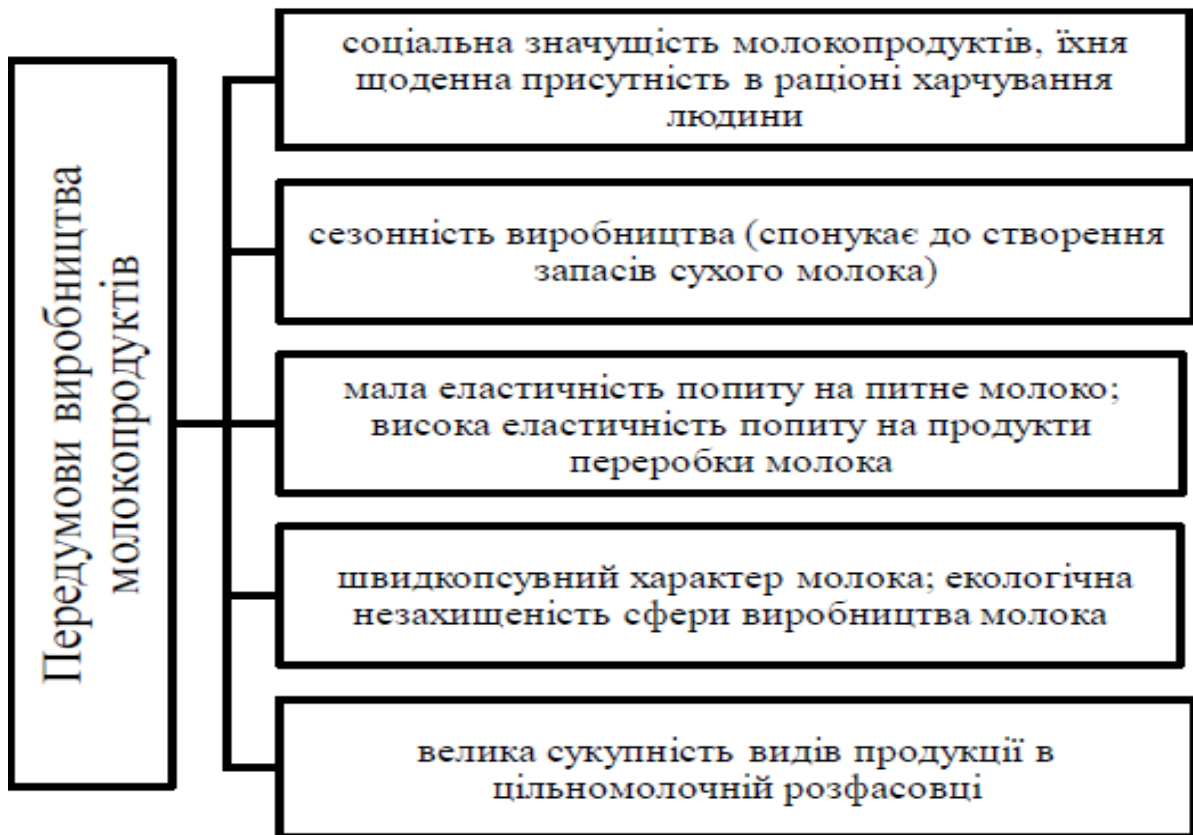


Рис. 1.5. Передумови виробництва молока та молокопродуктів

Ставляться вимоги до молока й за органолептичними показниками, а саме: щодо смаку і запаху воно не повинно мати сторонніх запахів, не притаманних свіжому молоку, на вигляд це має бути однорідна рідина, що не містить осаду, за кольором натурально молоко біле, з трохи жовтуватим відтінком, знежирене – біле, з трохи синюватим відтінком. Температура молока не повинна перевищувати 15°C [53, с. 147-148].

Формування прибутку від переробки молокосировини на підприємствах становить замкнуту систему, на яку економічні чинники й ситуації, пов'язані з її виробництвом, не мають впливу.

Важливий змінний сезонний показник – це транспортно-заготівельні витрати, оскільки вони поєднують обсяги виробництва в молочній галузі і виробничі витрати. Щоб повністю відобразити матеріальні витрати, до

виробничої собівартості потрібно включити транспортно-заготівельні витрати, які відносяться до списаних матеріалів.

Згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» транспортно-заготівельні витрати можуть бути включені в собівартість придбаних запасів чи загальною сумою бути відображеними на окремому субрахунку рахунку обліку запасів. Суму транспортно-заготівельних витрат, що нагромаджується на окремому субрахунку, кожного місяця розподіляють між сумою залишків запасів на кінець звітного місяця та сумою запасів, які вибули.

Основну складову матеріальних витрат молокопереробних підприємств становить сировина. Кількісний облік руху сировини і матеріалів на складах та в цехах становить базу бухгалтерського обліку їх витрачання.

Для організації обліку сировини й матеріалів на підприємстві необхідна наявність класифікатора, в якому ці складові систематизовано за групами, підгрупами, сортами чи видами, а кожному найменуванню, сорту, марці, розміру присвоєно номенклатурний номер (шифр).

У найменуванні групи максимально відображається техніко-економічний зміст запасів, що до неї включені. Якщо в групі наявний великий перелік різнорідних запасів, встановлюють підгрупи сировини й матеріалів, до яких їх включають, враховуючи подібність фізико-хімічних властивостей або близькість економічного призначення у виробництві. За групами і підгрупами запаси групуються в спеціальній таблиці [15, с.79] (табл. 1.2).

Щодо кожної підгрупи складають детальні переліки найменувань матеріалів. Записують кожен сорторозмір як окрему позицію.

На виробництві організацію обліку витрат матеріалів розпочинають безпосередньо з їх відпуску на робочі місця з метою виготовлення продукції. До організації обліку витрат матеріалів у кожному конкретному випадку застосовують індивідуальний підхід, враховуючи конкретні виробничі умови, позаяк вона залежить від низки чинників, зокрема таких, як характер

виробництва, види виробничого устаткування, змінність роботи, порядок доставлення матеріалів до робочих місць.

Таблиця 1.2

Схема груп і підгруп виробничих запасів

Шифр групи	Група матеріалів	Підгрупа	Підгрупа матеріалів (другого порядку)					
			0	1	2	3	4	5
1	Сировина і матеріали	Сировина та основні матеріали	Молоко незбиране	Молоко знежирене	Молоко пастеризоване	Молоко нормалізоване	Вершки пастеризовані	
		Сировина і матеріали допоміжні	Сухе молоко	Кисломолочні бактерії	Харчові добавки	Ароматизатори, стабілізатори, емульгатори		
2	Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби	Купівельні напівфабрикати	Сичужний фермент	Оброблене молоко	Закваска			
		Комплектуючі вироби						
3	Паливо							
4	Тара і тарні матеріали		Діжки	Пляшки	Мішки	Банки	Пакети	Стаканчики
5	Запасні частини		Запчастини до ОЗ					
6	МШП		Прилади	Інструменти	Пристосування	Засоби захисту	Спеодяг і спецвзуття	Інший малощінний інвентар

На основі дослідження організації бухгалтерського обліку на вітчизняних молокопереробних підприємствах та його особливостей встановлено проблеми, пов'язані з обліком витрат виробництва [75, с. 265]:

✓ так званий «котловий» облік витрат на виробництво призводить до втрати індивідуальної собівартості окремого виду продукції й усередненого розподілу всіх показників статей виробничих витрат між абсолютно різними видами продукції;

✓ у малих підприємствах та підприємствах зі спеціалізованим виробництвом розподіл непрямих матеріальних і цехових витрат між видами продукції є проблемним, а тому застосовується спрощений облік процесу виробництва;

✓ у великих і середніх підприємствах, а також підприємствах з комбінованим виробництвом та безперервним циклом виробництва облік виробничого процесу ускладнений вибором бази розподілу непрямих витрат, визначенням і розподілом залишків сировини й матеріалів, використаних у виробництві;

✓ за умов штучного розподілу продукції загального технологічного процесу на основну (вершки) і побічну (знежирене молоко) застосовується умовний вимірник обсягу витрат на знежирене молоко, яким найчастіше є ринкові ціни на знежирене молоко, ціни на сировину в перерахунку знежиреного молока на базовий показник жирності або ж штучно обчислена вартість, що дозволяє зменшити збитковість певної групи продуктів за рахунок прибутку, який приносять інші види продукції;

✓ у підприємствах із періодичним виробництвом та повною автоматизацією виробничого циклу бухгалтерський облік витрат виробництва молочної продукції ускладнений через зростання собівартості продукції внаслідок збільшення амортизаційних відрахувань і витрат з обслуговування виробничого обладнання.

Для вирішення перелічених проблем потрібно так організувати облік і внутрішній контроль витрат виробництва, щоб врахувати організаційні й технологічні виробничі особливості (рис. 1.6).

На думку Г. А. Говди, коли неможливо здійснити первинне групування витрат за видами продукції, потрібно організувати облік витрат за місцями виникнення останніх. Під місцем їх виникнення розуміють місце первинного споживання виробничих ресурсів [18, с. 8].

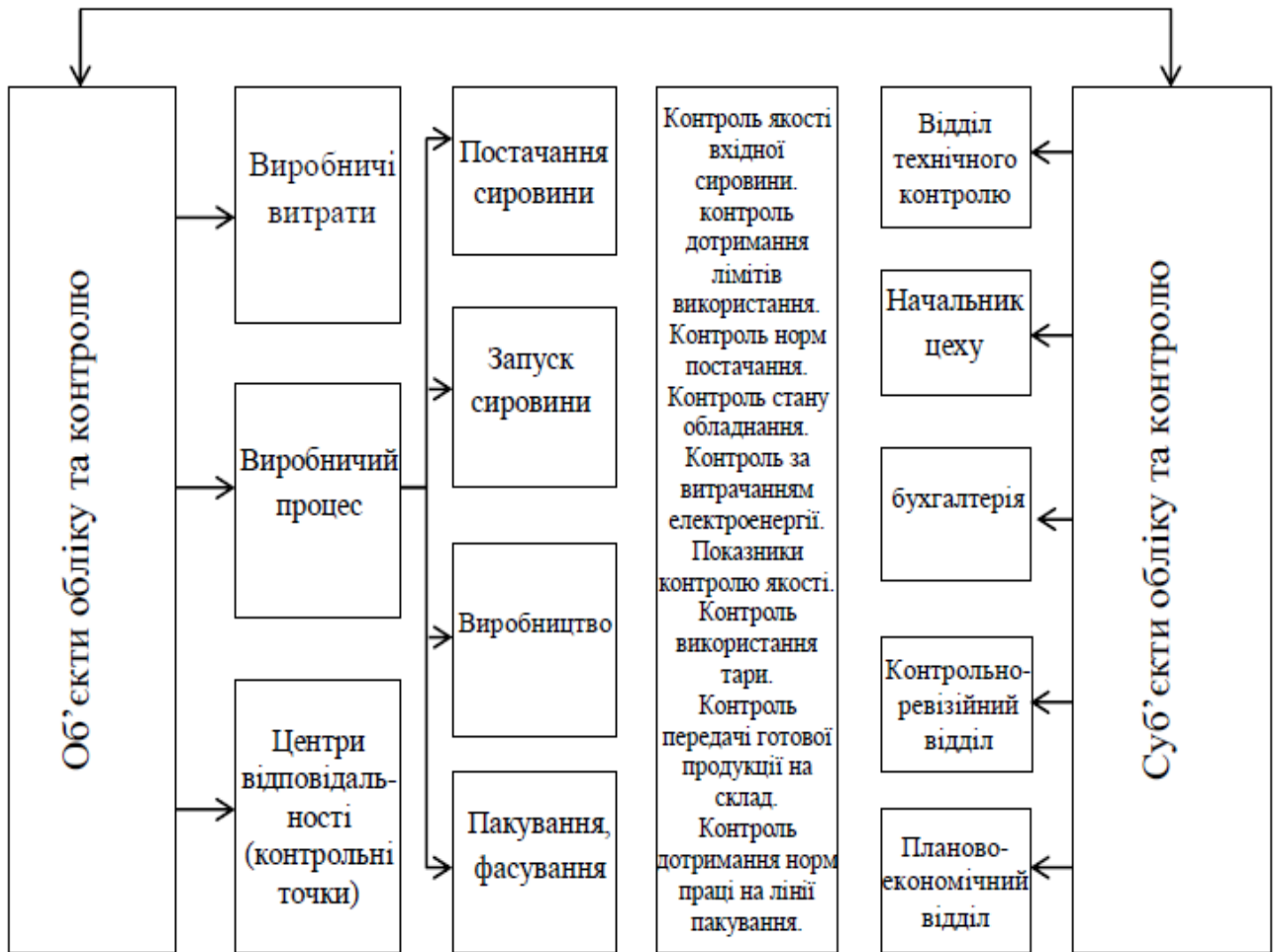


Рис. 1.6. Модель обліку і контролю витрат у системі управління підприємством

Молокопереробним підприємствам притаманна низка технологічних і організаційних особливостей. Впливаючи на особливості галузі або виробничого процесу, можливо вирішити проблеми неефективного обліку й контролю на цих підприємствах (додаток А). Крім того, молокопереробні підприємства характеризуються особливостями забезпечення сировинними ресурсами, наявністю швидкопсувної продукції, а також незавершеного виробництва (супутніх або побічних продуктів).

В обліку витрат виробництва потрібно звертати увагу на особливості виробничого процесу. Починаючи з етапу прийняття молока, лабораторія здійснює контроль дотримання низки вимог, які до нього ставляться. Потім воно розподіляється на різні технологічні лінії виробництва продукції (рис. 1.7).

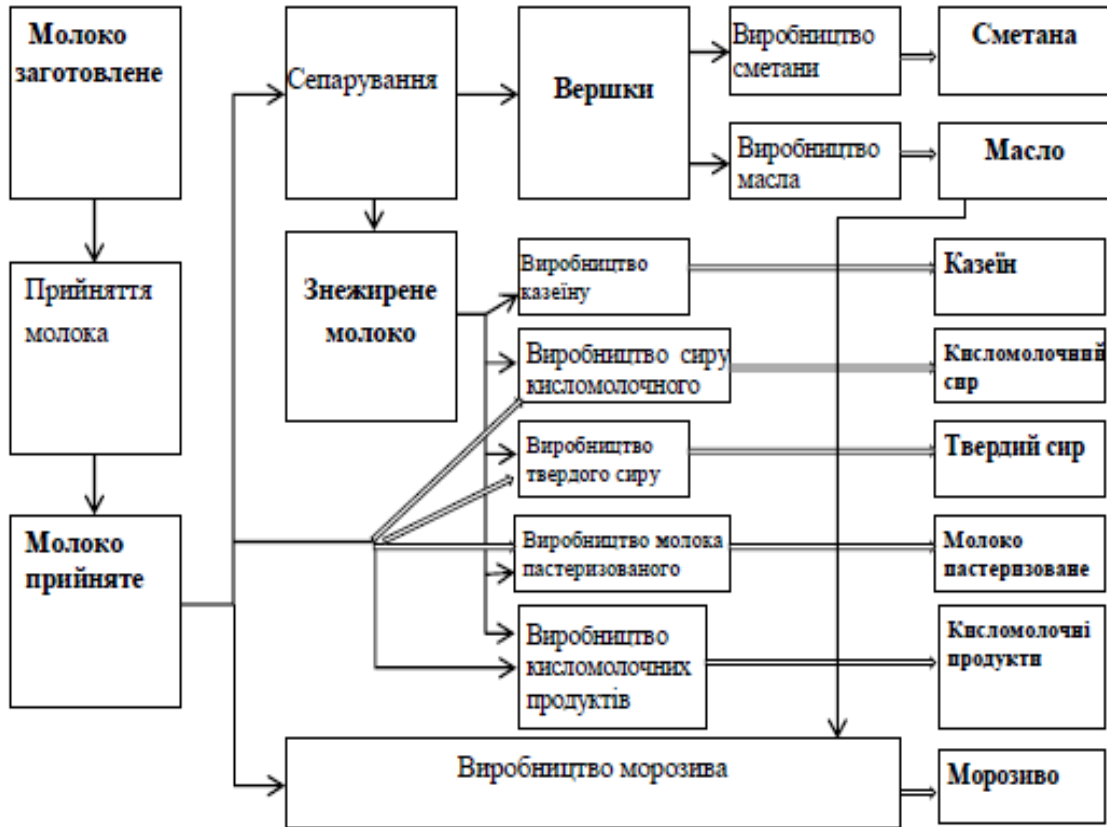


Рис. 1.7. Технологія переробки молока

На етапі виробництва важливо визначити спільні технологічні операції для кожної з груп продуктів. Такими, наприклад, у виробництві масла й сметани є зважування та приймання молока або його сепарування, у виробництві пастеризованого молока чи кислотомолочних продуктів – нормалізація.

Таким чином, виробництво продуктів з молока є складним комплексним процесом, у результаті якого отримують абсолютно різні за цільовим призначенням, фізико-хімічними властивостями, споживчою корисністю продукти. Під час здійснення технологічного процесу їх виготовлення змінюється структура й органічна будова вхідної сировини в процесі переробки.

1.3. Загальні принципи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості молочної продукції

У науковій літературі розглядаються методи обліку витрат та калькулювання собівартості, однак у світі бухгалтерський облік здійснюється відповідно до двох основних напрямів – американського (основній увазі піддається оперативність контролю витрат виробництва) і європейського (увага приділяється аспектам калькулювання собівартості продукції).

У зв'язку із взаємовідповідністю елементів систем обліку витрат і методів калькулювання, питання співвідношення цих понять довго вважалося дискусійним. Водночас систему виробничого обліку можна вважати синтезуючим аспектом цих понять, як систему обліку, «що забезпечує можливість калькулювання та контролю собівартості об'єктів витрат [7, с. 75]». У взаємодії понять обліку та калькулювання першим етапом є облік витрат у виді методів як «сукупності прийомів і способів, у процесі яких здійснюється групування та розподіл витрат за об'єктами (носіями витрат) для обчислення собівартості [7, с. 74]», а наступним – калькулювання собівартості різними способами. «Визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць» [87, с.83] – один з принципів калькулювання.

У молокопереробних підприємствах стадії виробничого процесу доцільно вважати об'єктами витрат, об'єктами ж калькуляції – умовні партії виробів (на кількість вхідної сировини), а калькуляційними одиницями – кілограми, центнери, тонни тощо.

Досліджуваний взаємозв'язок простежується в певному процесі [7, с. 77] (рис. 1.8).

У промисловому підприємстві «всі виробничі витрати, – як зазначає К. Друрі, – включаються в собівартість продукції» [27, с. 27]. Тобто на кожній зі

стадій процесу виробництва можливо розподілити витрати на прямі та непрямі, а далі віднести на об'єкти калькуляції і включити до собівартості.

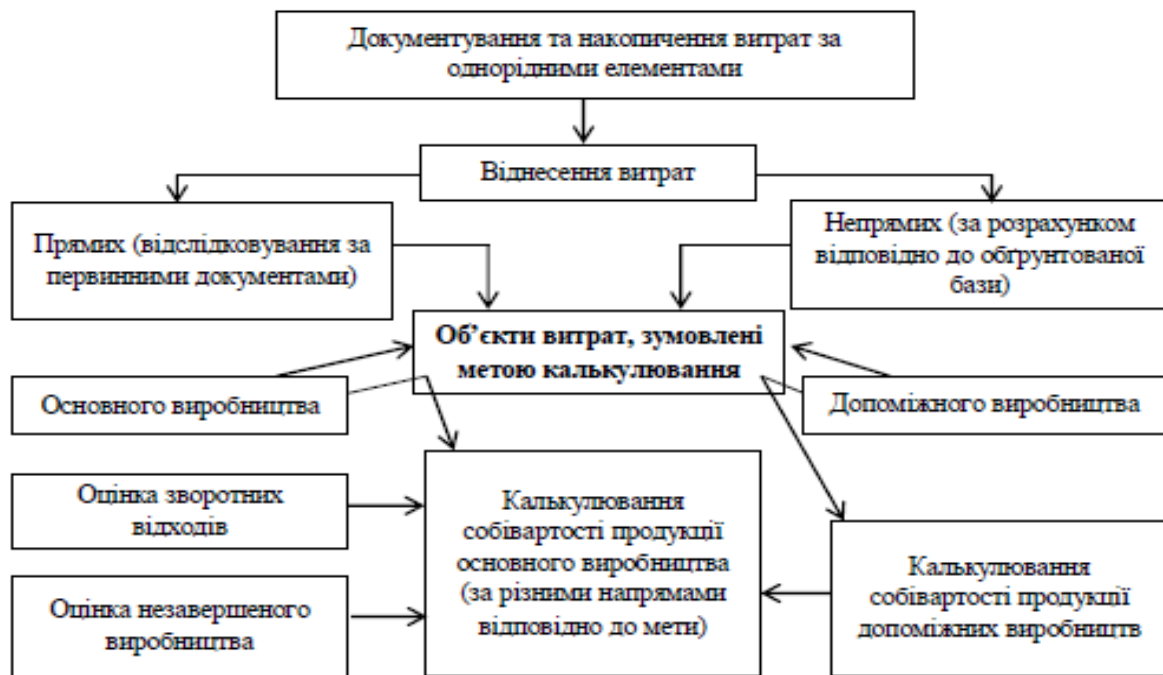


Рис. 1.8. Процес обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

У разі, якщо облік ведеться за центрами відповідальності, найприйнятнішим є напівфабрикатний метод обліку витрат. За нормативного методу витрати обліковують згідно зі встановленими нормативами, а на початковій стадії може плануватись собівартість. У молокопереробних підприємствах цей метод найефективніше використовувати, якщо потрібне визначення відхилень від норм.

Завдяки поєднанню різноманітних методів обліку витрат та систем калькулювання собівартості можливе забезпечення ефективного контролю витрат у промислових підприємствах. Так, раціональний синергетичний ефект на молокопереробних підприємствах забезпечать попроцесний метод калькулювання собівартості і нормативний метод обліку витрат.

Переробне виробництво у молокопереробних підприємствах передбачає переробку (оброблення) сировини, матеріалів, які отримані чи виготовлені на переробних підприємствах.

Розглянемо основні методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції в молокопереробних підприємствах.

У більше ніж двох третинах усіх підприємств у виробництві продукції використовується передільна технологія. Отже, в цих підприємствах найдоцільнішим є застосування попередільного методу обліку витрат. Цей метод існує у двох варіантах: одно- і багатопередільний. Для молочного виробництва підходить другий варіант, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних етапів, або переділів. Під словом «переділ» розуміють сукупність технологічних операцій, унаслідок виконання яких одержується продукт праці (це або готовий продукт, або напівфабрикат, або ж напівпродукт). Отриманий внаслідок завершення етапу, чи переділу, напівфабрикат має свої кількісні й вартісні характеристики, а отже, відбувається його калькулювання. Після завершення останнього етапу отримують повністю готову продукцію.

Синтетичний облік витрат ведеться у всіх випадках на рахунку 23 «Виробництво». Субрахунки обмежуються переділами й фазами. Прямі витрати відображаються за продуктами. На рахунках непрямі витрати обліковують у цілому по підприємству за організаційними центрами витрат, пізніше вони розподіляються згідно з обраною базою розподілу.

Попроцесний метод обліку виробничих витрат є одним з варіантів попередільного методу. За відсутності незавершеного виробництва сума витрат не розподіляється між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.

Щодо молочної галузі варто облік витрат вважати ширшим поняттям, оскільки він охоплює весь комплекс витрат, на відміну від калькулювання собівартості, яке охоплює тільки виробничі витрати (виробнича собівартість).

Для молокопереробних підприємств оптимальним вважається нормативний метод обліку витрат. Він дає змогу ефективного використання даних обліку з метою виявити резерви зниження собівартості та забезпечити оперативне управління витратами підприємства. За використання цього методу

у витрати основного виробництва окремо зараховуються нормативні витрати і відхилення.

Щоб визначити фактичний прибуток, від обсягу реалізації продукції потрібно відняти нормативну собівартість її та відхилення. При цьому складають нормативну калькуляцію собівартості продукції.

Кожне підприємство має систему внутрішньої звітності, яка повинна враховувати організаційні складові обліку, і зокрема ті, які виділяються за центрами відповідальності й місцями виникнення витрат.

У цій системі має бути враховано, що на нижчих рівнях показники діяльності структурних підрозділів мають бути більш деталізованими, і навпаки. Ця звітність є оперативною.

Увесь комплекс матеріальних витрат можливо порахувати з допомогою визначених норм, а також відслідковувати їхню зміну.

Нормативний метод обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості, яке його супроводжує, має такі складові:

- ✓ поточний облік витрат за чинними нормами і окремо з врахуванням відхилень від них, а також виявлення місць, причин та винуватців відхилень;
- ✓ системний облік зміни самих норм;
- ✓ складання й періодичне коригування нормативної калькуляції, що ґрунтується на чинних нормах витрат;
- ✓ визначення фактичної собівартості продукції як суми її нормативної вартості, відхилень від норм та зміни самих норм [4, с. 67; 15, с. 43].

Застосування нормативного методу пов'язане тісно з контролем. Тому метод контрольних точок витрат, будучи елементом поточного контролю, може поєднуватися з методиками обліку та калькулювання.

Для усіх контрольних точок встановлюють загальний критичний коефіцієнт, який дорівнює відношенню максимальної ринкової ціни до собівартості продукції. З використанням цього коефіцієнта визначають верхню критичну межу на кожному етапі. Нижню межу встановлювати не обов'язково,

позаяк двобічний вихід за межі контрольної точки на етапі випуску готової продукції може взаємонівелюватися (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

Встановлення контрольних точок за місцями виникнення витрат

Види витрат за місцями виникнення	Контрольні точки витрат
Витрати на закупівлю сировини та матеріалів (матеріальні витрати)	Контрольна точка закупівлі
Транспортно-заготівельні витрати	Контрольна точка доставки
Витрати на зберігання сировини і матеріалів (загальновиробничі витрати)	Контрольна точка зберігання сировини і матеріалів
Витрати на переробку сировини (витрати на оплату праці, соціальне страхування, амортизація, втрати від браку, загальновиробничі витрати)	Контрольна точка переробки сировини
Витрати на пакування і маркування (втрати від браку, загальновиробничі витрати)	Контрольна точка пакування
Витрати на зберігання готової продукції (загальновиробничі витрати)	Контрольна точка зберігання готової продукції
Транспортні витрати та витрати на збут	Контрольна точка доставки за місцем продажу

У попроцесному методі прями й накладні витрати за статтями калькуляції враховують на весь обсяг продукції. У цьому методі передбачається облік витрат проводити диференційовано щодо кожного технологічного процесу. При цьому збігаються об'єкт обліку витрат (вид продукції) та об'єкт калькулювання. За такої побудови обліку забезпечується калькулювання одиниці продукції, що отримана в різних технологічних процесах. Отже, собівартість одиниці продукції можна визначити, поділивши загальну суму виробничих витрат, що віднесені на конкретний виробничий підрозділ за якийсь проміжок часу, на кількість одиниць продукції, виготовлених за цей самий проміжок часу.

За попроцесного методу виробнича собівартість основної продукції визначатиметься за способом виключення витрат на супутню продукцію (рис. 1.9).

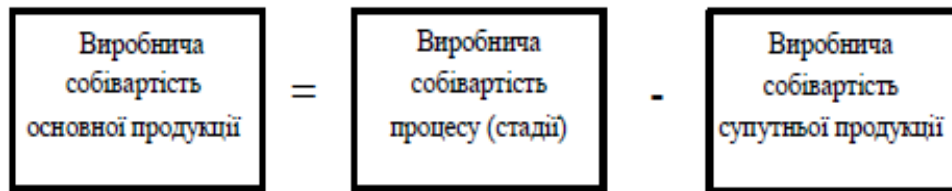


Рис. 1.9. Визначення собівартості за способом виключення витрат на супутню продукцію

Отже, будь-яке підприємство молочної галузі повинно самостійно обирати певний спосіб калькулювання, враховуючи технологію виробництва й методи облікової політики.

Калькулювання собівартості молочної продукції являє собою вагомий аспект обліку і є його складовою. Вважається раціональним на молокопереробних підприємствах використовувати попроцесний метод калькулювання собівартості продукції в поєднанні з елементами нормативного методу обліку витрат. Відстежувати зміну витрат за конкретний період можливо за допомогою методу контрольних точок витрат. Його можна рекомендувати для аналітичного супроводу витратного контролю в підприємствах промисловості.

2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

2.1. Діагностика результатів операційної діяльності та ефективності переробки молока в ТОВ «Старий Порицьк»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Старий Порицьк» є правонаступником однойменного господарства і розміщене в с. Старий Порицьк Іваничівського району Волинської області. Господарство засноване у 2010 р. Виготовляє сири та молочну продукцію, вирощуванням і експортом льону і гречки до Швейцарії й Нідерландів. Підприємство має сертифікат «Органік стандарт».

Серед основних культур рослинництва є льон, пелюшка, бобові та гречка, а в галузі тваринництва господарство займається виробництвом та переробкою молока. За добу підприємство переробляє до 2 т молока.

Партнером господарства є швейцарський Дослідний інститут органічного сільського господарства (FiBL).

Ідея створення господарства та його подальший розвиток базуються на переведенні його на органічну технологію виробництва. Перша посівна кампанія за органічними стандартами відбулася під контролем сертифікаційної компанії «Органік Стандарт», після чого підприємство отримало сертифікат перехідного періоду. За сертифікаційними вимогами, для отримання органічного сертифіката пройшли перехідний трирічний період (три посівні). У результаті у 2012 р. було отримано сертифікат від «Органік Стандарт» – спочатку на продукцію рослинництва, а потім і на продукцію тваринництва.

Із попереднього підприємства господарству перейшло 1000 га землі та близько 700 голів великої рогатої худоби, серед них близько 200 голів молочного стада вітчизняної породи українська чорно-ряба голштинізована. Стадо було дуже старим, а деякі корови мали по 12–14 років. На сьогодні стадо

повністю омолоджене. Нині на фермі 670 корів голштинської породи, з них дійного поголів'я 270, решта – молодняк: телята, телички та бички на відгодівлі. Реконструйована ферма дозволяє утримувати до 500 корів зі шлейфом 1500 голів.

Станом на 30.09.2021р. у ТОВ «Старий Порицьк» працює 66 осіб. Основна кількість працівників задіяна у тваринництві, що досить позитивно, враховуючи, що це цілорічна зайнятість, оскільки в рослинництві переважають сезонні працівники.

Господарство здійснює свою діяльність у двох основних напрямках: молочне тваринництво та рослинництво з власною переробкою молока. Завдяки впровадженню на підприємстві сучасних технологій та суворому контролю на всіх етапах, виробники досягли найвищих показників якості та смаку продукції, яка користується високим попитом серед поціновувачів справжнього і домашнього продукту.

Підприємство має сушильний цех для зберігання та пакування сиру.

Доїльна зала на фермі обладнана технікою американської фірми VouMatic, яка забезпечує найвищі стандарти отримання молока. Перед доїнням вим'я корів оглядають і дезінфікують – це єдина ручна процедура в усьому процесі. Далі все відбувається автоматично.

Молоко просто від корови потрапляє в танкер, де охолоджується. Частина молока йде на власне виробництво, а надлишки продаються великим переробним заводам. Основним партнером є молокопереробне підприємство «Радимо» (м. Радивилів). Дев'яносто відсотків обладнання на фермі та на сироварні є українського виробництва, решта – голландського і незначна частина німецького.

Землі ТОВ «Старий Порицьк», – а це 950 гектарів, – обробляють поверхневим методом Овсінського, який забезпечує виняткову стійкість рослин до засух і перезволоження. Тут вирощують гречку, спельту, льон та боби, а також корми для годівлі власного стада. Завдяки внесенню органічних добрив,

а саме гною, отриманого від власного поголів'я ВРХ, використанню сидератів, дотриманню сівозміни на підприємстві відновлюється природна родючість ґрунтів. Таким чином ґрунт не виснажується, а, навпаки, отримує додаткове органічне живлення й забезпечується природним біорозмаїттям.

Майже все вирощене зерно експортується, оскільки продукція виготовлена за органічними стандартами. Частина продукції, наприклад, безглютенове борошно та органічна гречка, вирощені на фермі, фасується та є доступною на внутрішньому ринку.

У минулому році господарство ТОВ «Старий Порицьк» розширилося – збудували сучасну сироварню та на основі власного молока налагодили виробництво сирів преміум-класу під маркою «Сирна карта із Старого Порицька». Потужність переробки молока – 5 т/зміну. Інвестиції в переробку молока планувалися в основному за рахунок коштів за державною програмою компенсації будівництва тваринницьких комплексів, але через невиконання державою своїх зобов'язань будівництво затягнулось і завершувалося за рахунок власних інвестицій.

Господарство має власну торгову марку за «Органік стандартом». Торгова марка «Сирна карта зі Старого Порицька» має статус органічного господарства та сертифікати Євросоюзу, продукція виготовлена відповідно до затверджених стандартів без використання пестицидів, синтетичних мінеральних добрив, регуляторів росту, штучних харчових добавок та ГМО. З 2014 р. продукція пройшла додаткову перевірку за внутрішнім стандартом Швейцарії й отримала сертифікат Bio Suisse.

Серед широкого асортименту, які пропонує виробництво, – шість видів твердих і розсольних сирів, натуральний йогурт та йогурт смаковий із сезонними ягодами, солодковершкове масло, кефір, сир кисломолочний, пастеризоване молоко різної жирності і сироватка. Окрім того, підприємство займається й виготовленням гречаної групи.

Важливим для якісного кінцевого продукту є також суворе дотримання усіх зооветеринарних заходів, що гарантують високий рівень здоров'я тварин. Усі трудомісткі процеси на виробництві – автоматизовані. Процес доїння – безконтактний. Молоко ж отримало відзнаку «Екстра». Смакує воно також поособливному завдяки ніжним солодкуватим вершкам, що збираються вгорі пляшки. Власна переробка молока на підприємстві запрацювала у 2016 р., тож, окрім молочного цеху, з'явилася й невеличка сироварня, де під торговою маркою «Сирна Карта зі Старого Порицька» виготовляють органічні сири за традиційними рецептурами. Кожен етап виробництва контролюють, дотримуються вимог і стандартів якості для задоволення потреб споживачів. Наразі для вибору є шість різновидів, кожен з яких – унікальний по-своєму (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Різновиди сирів торгової марки «Сирна Карта зі Старого Порицька»

Різновид сиру	Характеристики та смакові властивості
Бринза	класичний розсільний сир з кисломолочним, вміру солоним смаком та приємним запахом. Його широко використовують у різних кухнях світу, у рецептах перших і других страв, у випічці, додають до гарнірів, а також на його основі виготовляють найрізноманітніші закуски і салати
Сулугуні	належить до категорії розсільних сирів без кірки, має приємний кисломолочний, вміру солоний смак, досить щільну еластичну консистенцію. Виготовляють його без термічної обробки, а тому в його складі багато мінералів та вітамінів
Халумі	м'який сир для грилю та смаження. Тугоплавкий сир, при смаженні покривається рум'яною скоринкою, всередині стає м'яким. Готовий сир для грилю застосовують як окрему страву або подають з грінками, свіжими овочами
Старопорицький	екологічно чистий органічний сир, зварений за особливим рецептом. Вміру пікантний, ароматний і приємно твердий, добре визріває, набуваючи крихкої структури та ще цікавішого пікантного смаку
Чеддер	один із найвідоміших англійських сирів, що має блідо-жовтий колір та крихку тверду структуру. За смаком – вершковий, гострий з легкою кисллинкою і приємним горіховим присмаком. Його можна вживати і самостійно, і в інших стравах, зокрема в піці, супах, бутербродах, запіканках
Швейцарія	знаменитий твердий сир із пікантним солодкувато-горіховим смаком та притаманними такому сиру великими дірками
Моцарелла	ніжна вершкова, виготовлена за класичною італійською рецептурою
Качота	класичний італійський молодий сир, який найкраще смакує з помідорами та оливками або як додаток до салатів. Має солодкуватий ніжний смак, добре плавиться

Використання традиційних рецептур та контроль на кожному етапі виробництва дають змогу забезпечити найвищу якість та відмінний смак продукту. Усі ці сири мають по-своєму унікальні характеристики, тож кожен зможе підібрати «власний» улюблений сир і насолоджуватися домашнім смаком, знаючи, що продукт – дійсно якісний і виготовлений з любов'ю та дотриманням усіх вимог та технологій приготування. Також в асортименті є й кисломолочний сир різної жирності, який за смаком не поступається домашньому.

Під ТМ «Сирна Карта зі Старого Порицька» також випускають солодко-вершкове натуральне масло з 82,5% жирності. Унікальне за своїми органолептичними властивостями і якістю, масло нагадує смак дитинства – смак справжнього масла, оскільки виготовляється за технологією збивання.

Органічна ферма «Старий Порицьк» нещодавно випустила лінійку натуральних йогуртів. Усі вони мають 1% жирності і виготовляються без домішок або зі сезонними ягодами: чорницею, полуницею і малиною. Цукру в складі лише 4%. Для приготування не використовують жодних барвників, а чудовий смак створюють сезонні ягоди, вирощені на органічній фермі Волині.

Розливають тут і три види пастеризованого молока (0,5, 2,5 та 3,6% жирності), сироватку та роблять звичайний кисломолочний білий сир.

В основному вся виготовлена продукція реалізовується на регіональному рівні – Луцьк, Рівне, Львів – у радіусі 80–150 км. В основному продукція реалізовується через фірмові магазини або спеціалізовані органічні мережі.

Проаналізуємо фінансовий стан підприємства (табл. 2.2).

Як показує аналіз даних табл. 2.2, підприємство є високорентабельним. Вартість власного капіталу за останні три роки зросла на 26,5 % і становила 58792 тис. грн, надходження від реалізації продукції практично не змінилися, натомість скоротилися витрати на оплату товарів (робіт, послуг) на 13,4 %, а витрати на оплату праці зросли на 62,5 %. Собівартість реалізованої продукції зросла на 71,6%, результатом чого є зниження чистого прибутку на 27,9 %.

Таблиця 2.2

Динаміка основних економічних показників ТОВ «Старий Порицьк»

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Власний капітал (залишок на початок року), тис. грн	46465	53331	58792	126,5
Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	56771	70195	56325	99,2
У т.ч. надходження від реалізації промислової продукції	7143	13180,1	18565,6	У 2.6 рази
Частка надходжень від реалізації промислової продукції в загальній сумі надходжень, %	12,6	18,8	33,0	+20,4п
Середня кількість працівників, осіб	58	68	59	101,7
Витрати на оплату праці, тис. грн	3158	4242	5132	162,5
Витрати на оплату товарів (робіт, послуг), тис. грн	25089	23377	21736	86,6
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	21553	27114	34158	158,5
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	14297	18340	24533	171,6
Чистий прибуток, тис. грн	6864	5459	4944	72,1
Рівень рентабельності, %	48,0	29,8	20,1	-27,9п

У 2020 р. господарство одержало чистого прибутку на суму 4944 тис. грн, рівень рентабельності порівняно з 2018 р. скоротився зі 48% до 20,1% у 2020 р.

Від реалізації промислової продукції у 2020 р. підприємство отримало 18565,6 тис. грн, або у 2,6 раза більше порівняно з 2018 р. Частка надходжень від реалізації промислової продукції за три роки зросла з 12,6% до 33%, або на 20,4 відсоткових пункта. Отже, надходження від реалізації промислової продукції суттєво зростає і забезпечує підприємству третину виручки.

Проведемо аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Дебіторська і кредиторська заборгованість, наявність власного капіталу і оборотних та необоротних активів у ТОВ «Старий Порицьк», тис. грн (на кінець року)*

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Всього необоротних активів	42504	42496	43075	101,9
з них				
Нематеріальні активи	-	473	871	184,1*
Довгострокові біологічні активи	2393	2928	3441	143,8
Оборотні активи	28332	33240	37712	133,1
з них				
Запаси	12686	19460	19422	153,1
Виробничі запаси	3922	5299	5332	135,9
Незавершене виробництво	2175	3537	4816	221,4
Готова продукція	6552	10583	8852	135,1
Поточні біологічні активи	3268	2682	3022	92,5
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	2443	3411	2777	113,7
Поточні зобов'язання і забезпечення	15244	15565	18024	118,2
кредиторська заборгованість:				
за товари, роботи, послуги	3314	3224	3673	110,8
за розрахунками з бюджетом	381	678	630	165,3
за розрахунками зі страхування	40	67	95	У 2,3 рази
за розрахунками з оплати праці	151	174	201	133,1
Наявність власного капіталу	53331	58792	62260	116,7

* У розрахунку до 2019 р.

Аналізуючи показники, наведені в табл. 2.3, ми виявили такі закономірності. Вартість наявного капіталу зросла на 16,7 %. Хоча вартість необоротних активів практично не змінилася (за рахунок зниження вартості основних засобів), вартість нематеріальних активів зросла і становила 8711 тис. грн, а у 2018 р. вартість нематеріальних активів відсутня. Це за рахунок одержання торгової марки і включення її вартості у вартість нематеріальних активів. Вартість довгострокових біологічних активів також зросла в 1,5 раза за рахунок нарощування поголів'я корів.

Вартість оборотних активів зростає на 33 %, в основному за рахунок росту незавершеного виробництва у 2,2 рази. Зростання вартості готової продукції на 35,1 % свідчить про те, що продукція зберігається на складах і вчасно не реалізується. Це є негативним явищем, оскільки підприємство вчасно не одержує готівки на свої рахунки. Підприємство нарощує вартість виробничих запасів. За останні три роки вона зростає на 35,9 %.

Дебіторська заборгованість практично не змінилась, і становила на кінець 2020 р. 2777 тис. грн. Це свідчить про своєчасність розрахунків.

Негативним явищем є кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці. Її ріст становить 33 %. Підприємство заборгувало працівникам 201 тис. грн. У кредиторській заборгованості найбільшу частку становить заборгованість за товари, роботи, послуги – 3673 тис. грн, або зростання на 10,8 %. Це свідчить про несвоєчасність розрахунків.

Загалом економічна діяльність ТОВ «Старий Порицьк» ведеться досить ефективно, незважаючи на скорочення прибутку і падіння рівня рентабельності.

ТОВ «Старий Порицьк» займається виробництвом і переробкою молока на власних потужностях. Визначимо, яку роль у надходженнях від реалізації продукції займає реалізація промислової продукції, виробленої з власної сировини, та роль окремих видів продукції переробки молока в загальній сумі надходжень від реалізації продукції (табл. 2.4).

Надходження від реалізації промислової продукції, виготовленої з власної сировини, забезпечують господарству 54,3 % всіх надходжень і за аналізований період зросли на 40,8 % – з 13180,1 тис. грн до 18565,6 тис. грн. Найбільшу частку надходжень забезпечує реалізація молока та вершків, сиру м'якого та йогурту. Сир твердий у структурі загальних надходжень від реалізації продукції становить 2,5 %. Найбільше зросла вартість реалізації сиру м'якого – на 103,2 %, сметани – на 65,9 % і масла – на 52,6 %. Обсяги реалізації сиру твердого скоротилися на 13,1 %.

Таблиця 2.4

Динаміка вартості реалізованої промислової продукції, виробленої з власної сировини, та її структура

Продукція	2019 р.		2020 р.		2020 р. до 2019 р., %
	вартість, тис. грн	%	вартість, тис. грн	%	
Сир розсільний	-	-	1680,5	4,9	-
Сироватка	149,5	0,5	380,7	1,1	255
Сир свіжий неферментований, включаючи кисломолочний	1759,0	6,5	1732,5	5,1	98,5
Кефір неароматизований	1767,4	6,5	1736,3	5,1	98,2
Йогурт неароматизований	1756,3	6,5	2278,8	6,7	129,7
Йогурт рідкий та сквашене молоко ароматизовані	438,4	1,6	467,4	1,4	106,6
Сметана неароматизована	851,6	3,1	1412,2	4,1	165,9
Молоко та вершки	3135,8	11,6	3692,4	10,8	117,8
Масло вершкове жирністю не більше 85 %	831,5	3,1	1268,5	3,7	152,6
Сир твердий	984,0	3,6	854,8	2,5	86,9
Сир м'який	1506,6	5,6	3061,5	9,0	203,2
Надходження від реалізації промислової продукції	13180,1	48,8	18565,6	54,3	140,8
Всього надходжень від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг),	27114	100	34158	100	99,2

Проаналізуємо обсяги виробництва продукції, одержаної на власних потужностях, від переробки молока (табл. 2.5).

Виробництво молочної продукції відбувається на власних потужностях з власної сировини. Собівартість реалізованого молока включається у витрати з виробництва молочної продукції і її реалізаційна вартість не розраховується.

Оскільки собівартість виробництва молока є важливою складовою собівартості виробництва молочної продукції, проаналізуємо її динаміку та складові, які впливають на її значення, – продуктивність молочного скотарства.

Таблиця 2.5

Обсяги виробництва та ціна реалізації продукції переробки молока

Вид молочної продукції	2018 р.		2019 р.		2020 р.		2020 р. до 2018 р., %	
	обсяг, т	ціна 1 кг, грн	обсяг, т	ціна 1 кг, грн	обсяг, т	ціна 1 кг, грн	обсяг, т	ціна 1 кг, грн
Сир розсільний	-	-	-	-	14	120	-	-
Сир свіжий неферментований, включаючи кисломолочний	10,0	48,8	17,0	103,5	16,5	105,0	165,0	218,7
Кефір неароматизований	29,0	19,6	63,0	28,1	78,6	22,1	269,0	112,2
Йогурт неароматизований	12,0	34,6	28,0	62,7	25,3	89,0	208,3	261,8
Йогурт рідкий та сквашене молоко ароматизовані	29,0	19,6	7,0	62,6	15,5	30,1	53,4	153,1
Сметана неароматизована	3,0	55,0	6,0	141,9	12,6	112,1	у 4,2р.	203,6
Молоко та вершки	93,0	18,1	144,0	21,8	184,9	20,1	198,9	111,1
Масло вершкове жирністю не більше 85 %	3,0	135,3	4,0	207,8	7,2	201,3	у 2,4р.	148,9
Сир твердий	5,0	121,7	5,0	196,8	5,8	147,4	116,0	121,1
Сир м'який	4,0	52,2	10,0	150,7	24,4	125,5	у 6,1р.	240,4

На сьогодні у підприємстві налічується 700 голів ВРХ, у тому числі 340 голів дійного стада (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Поголів'я ВРХ дійного стада та її продуктивність і собівартість виробництва молока у ТОВ «Старий Порицьк»

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Корови, голів	308	324	340	110,4
Виробництво молока, ц	17314	18177	19236	111,1
Середньорічний надій від одної корови, кг	5621	5645	5648	100,5
Собівартість виробництва 1 ц молока, грн	457,3	551,1	662,7	144,9

Середній надій на 1 лактуючу корову – 5600 кг за рік. Завдяки безконтактному доїнню через сучасний доїльний зал вдалося отримати молоко гатунку «Екстра». З урахуванням органічної технології утримання та якості стада середній надій на корову становить 15 л при жирності 4 %. Для органічного господарства це нормальний показник, хоча гарним показником вважається 18 літрів на корову. На сьогодні підприємство виробляє близько 20 т молока. Власні потужності дозволяють переробляти 5 т молока за зміну. Тому надлишок продається іншим переробним підприємствам і на ринку.

Частка молока, яке переробляється на власних потужностях, зросла з 18,1 % у 2018р. до 42,7 % у 2020 р., а загалом обсяг переробки молока зріс у 2,6 раза (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Динаміка обсягів виробництва продукції переробки молока на власних потужностях

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Обсяг молока, переробленого на власних потужностях, ц	3129	5702	8223	262,8
Частка молока, переробленого на власних потужностях, у загальному обсязі виробництва молока, %	18,1	31,4	42,7	+24,6п.
Обсяг виробництва продукції переробки молока, т	241	303	432	179,2

Як бачимо, зростання обсягів переробки молока відповідно забезпечує й ріст виробництва молочної промислової продукції. У 2018 р. було вироблено 241 т молочної продукції, а у 2020 р. – 432 т, або на 79,2 % більше.

Велике значення на підприємстві приділяють утриманню поголів'я ВРХ. Щоб забезпечити дотримання вимог органічних стандартів, тварин утримують безприв'язно як боксовим методом, так і на глибокій підстилці, у новому, побудованому за сучасними вимогами, тваринницькому комплексі. Для органічного тваринництва важливою є кормова база, оскільки корми мають бути органічними. Тому корми вирощують та заготовляють безпосередньо в

господарстві. Це кукурудзяний крохмаль, сінаж із трав і зернобобових, сіно. Із зерна і бобових у господарстві виготовляють концкорми. Органічні господарства не мають права закуповувати кормів та кормових добавок, які не є сертифікованими для використання в органічному тваринництві. Тому в основі раціону – у зимовий період сіно, силос, сінаж та концентровані корми, а в літній – випас та зелена маса (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Обсяги витрат кормів на годівлю молочного стада, ц, та їхня вартість

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Корми готові власного виробництва	5126	4407	7962	155,3
З них концкорми	4091	3608	6596	161,2
Обсяг грубих кормів	15630	16092	21884	140,0
Обсяг соковитих кормів	24551	30502	28144	114,6
Вартість кормів, тис. грн	2884,0	3823,5	7940,8	275,3
Частка вартості кормів у витратах на виробництво молока, %	36,4	38,2	48,7	133,8

Під час лікування тварин заборонено використовувати різні медикаменти, а особливо антибіотики. Тому основна увага приділяється виробленню імунітету в телят від самого народження. Це забезпечується вчасним випоюванням якісним молозивом, утриманням у холодних приміщеннях у зимовий період і якісним підбором корму, а також завдяки племінній роботі.

Цікавими особливостями ферми є вільне утримання та саморегуляція харчування худоби – тварини мають безперервний доступ до корму, води та мінеральних додатків: «Корова ліпше знає, що і коли їй потрібне». Для комфорту тварин використовується безприв'язне утримання, забезпечується достатнє освітлення. Про тварин дбають, годують повноцінними багатокомпонентними сумішами.

Проаналізуємо ефективність переробки молока (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Ефективність промислової переробки молока на власних потужностях підприємства

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Обсяг молока, переробленого на власних потужностях, ц	3129	5702	8223	262,8
Кількість реалізованої молочної продукції, виробленої з власної сировини, т	241	303	432	179,2
Вартість реалізованої продукції, виробленої з власної сировини, тис. грн	7143,0	13180,1	18565,6	259,9
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	4718,4	8803,9	13247,4	у 2,8 раза
Чистий прибуток, тис. грн	2425,6	4377,2	5318,2	у 2,2 раза
Рівень рентабельності, %	51,4	49,7	40,1	-11,3 п.

Як уже зазначалося, кількість переробленого молока на власних потужностях зросла через нарощення потужностей для переробки молока. Відповідно зросла як кількість продукції, виготовленої на промислових потужностях – на 79,2 %, так і вартість реалізованої продукції переробки молока – у 2,6 раза. Важливим чинником зростання виручки від реалізації промислової продукції переробки молока є й зростання реалізаційних цін. Як видно з табл. 2.5, у середньому ціни зросли в 1,5 раза, а на окремі види продукції і удвічі. Собівартість реалізованої продукції також зросла в основному через зростання цін на енергоносії. Але, оскільки зростання собівартості реалізованої продукції відбувається швидшими темпами порівняно з ростом доходу від реалізації продукції, прибуток зріс у 2,2 раза, а рівень рентабельності дещо скоротився – на 11,3 відсоткового пункта – і становив у 2020 р. 40,1 %.

Проаналізуємо ефективність виробництва сиру «Гауда Старопорицький». Сир «Гауда Старопорицький» у структурі вартості реалізованої продукції переробки молока за жовтень 2021 р. займає незначне місце. Реалізація цього

виду сиру забезпечила підприємству за цей період 0,3 % надходжень від реалізації продукції переробки молока (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Обсяг і структура надходжень від реалізації окремих видів продукції
переробки молока за період з 1.10.2021р. по 31.10.2021р.
(за рахунком 26 «Готова продукція» ОСВ)**

Номенклатура	Надходження, тис. грн	Структура, %
Йогурт в асортименті	77505	9,1
Кефір в асортименті	54027	6,3
Масло вершкове	65526	7,7
Молоко в асортименті	276629	32,5
Ряжанка	12240	1,4
Сметана	95485	11,2
Сир кисломолочний в асортименті	54290	6,4
Сир Гауда Старопорицький	3039,48	0,3
Сир адигейський	31843	3,7
Бринза	28587,75	3,3
Сулугуні	54529,35	6,4
Сир Халумі	45830,40	5,4
Сир Старопорицький	19042,56	2,2
Сир Чеддер	17652,06	2,1
Разом	851492,4	100

Найбільше надходжень у жовтні 2021 р. було від реалізації молока (32,5 %), сметани (11, 2 %), йогурту (9,1 %) і масла (7,7 %). Слід підкреслити, що вся продукція переробки молока є органічною.

Для аналізу ефективності виробництва сиру «Гауда Старопорицький» необхідно розрахувати прибуток як різницю між виручкою від реалізації продукції та собівартістю реалізованої продукції і порівняти його з понесеними витратами на виробництво та реалізацію продукції (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Ефективність виробництва сиру «Гауда Старопорицький» за період з
1.10.2021р. по 31.10.2021р.**

Показник	Обсяг, кг	Вартість, грн
Сальдо на початок періоду (дебет)	720,611	64854,99
Оборот за період		
дебет	1,000	90,00
кредит	33,772	3039,48
Сальдо на кінець періоду (дебет)	687,839	61905,51
Реалізована продукція, кг	51,042	9477,64
Собівартість виробництва 1 кг, грн		90,00
Собівартість загальна (без ПДВ), грн		4593,78
Загальна сума реалізації (без ПДВ), грн		9477,64
Загальна сума реалізації (з ПДВ), грн		11373,16
Середня ціна реалізації, грн/кг		280,00
Прибуток (без ПДВ), грн		4883,86
Рівень рентабельності, %		106,3

Як показує аналіз даних, наведених у табл. 2.11, середня ціна реалізації цього виду сиру становить 280 грн за 1 кг. Ціна реалізації залежить від споживача і коливається від 200 до 300 грн. Виробнича собівартість становить 90 грн, відповідно прибуток за жовтень становив 9477,64 грн, а рівень рентабельності – 106,3 %.

Отже, переробка молока на власних потужностях у ТОВ «Старий Порицьк» є високорентабельною. Якщо в цілому рентабельність виробництва в господарстві за досліджуваний період знизилася удвічі і становила 20,1 %, то рентабельність переробки молока становила 40,1 %. Тому підприємству слід нарощувати потужності з переробки молока.

2.2. Первинне документування процесу переробки молока та оприбуткування молочної продукції

Безперервність здійснення виробничого процесу зумовлює важливість документування з метою забезпечення своєчасної, повної, достовірної та об'єктивної інформації, в якій фіксуватиметься господарська діяльність підприємства. Ефективне прийняття управлінських рішень стосовно господарської діяльності підприємства багато в чому залежить від такої інформації, основним носієм якої є первинний документ, тому потрібно забезпечити своєчасність і повноту його складання.

Для успішного розвитку сільськогосподарського підприємства потрібне оптимальне поєднання основного виробництва та переробки продукції.

Підсобні (промислові) виробництва формуються на базі сировинних зон. Завдяки розвитку такого виробництва забезпечуються потреби підприємства та його працівників в продукції переробки, відходи переробки використовуються як корм для годівлі тварин, унаслідок чого зменшуються витрати, підтримується належний рівень зайнятості сільськогосподарських працівників, адже сільському господарству притаманна сезонність виробництва, а крім того, реалізація продукції переробки є ефективнішою від реалізації сільськогосподарської продукції.

У досліджуваному господарстві до підсобних (промислових) виробництв належить виготовлення масла, сирів, цільномолочної продукції, йогуртів.

Забезпечуючи промислову переробку молока, із застосуванням відповідних технологій сільськогосподарські підприємства можуть випускати один чи декілька видів молочної продукції.

У П(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затверджених наказом Міністерства промислової політики

України від 09.07.2007р. № 373, викладено методологічні засади класифікації витрат в переробній промисловості [49].

Підприємства самостійно вибирають, які використовувати об'єкти й методи обліку, оскільки промисловими виробництвами випускається різноманітна продукція із застосуванням відповідних технологій.

У П(С)БО 16 «Витрати» встановлено єдині методологічні основи класифікації витрат, які беруть за основу й під час організації обліку витрат у процесі переробки молока в аграрному підприємстві. В основі організації обліку згідно зі статтями витрат лежить класифікація витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Основні організаційні й методичні питання, що стосуються створення, прийняття і відображення в бухгалтерському обліку даних первинної облікової документації, а також зберігання цієї документації та облікових реєстрів і звітності, регулюються Положенням № 88 [71].

Що стосується первинного обліку переробки молока у ТОВ «Старий Порицьк» й оприбуткування молочної продукції, то вони налагоджені належним чином, із застосуванням практично всіх первинних документів, що передбачаються для такого обліку. Можемо зазначити, що складання первинних документів проводиться своєчасно, наявні всі необхідні реквізити.

Кожне окреме виробництво становить об'єкт обліку витрат на промислову переробку молока.

Щоденно завідувач ферми заповнює Відомість руху молока (ф. № 114), в якій зазначає кількість молока, яке передане на переробку. Облік молока, яке надходить для переробки, веде завідувач сепараторного цеху, використовуючи Відомість переробки молока й молочних продуктів (ф. № 124). Найменування продукції, яку одержали від переробки, її кількість та відсотковий вміст жиру знежиреного молока зазначають в графі «Надійшло від переробки».

У разі перероблення вершків на масло й сир заповнюється за тією ж формою інший бланк відомості. Щоб проконтролювати вихід масла й сиру залежно від відсоткового вмісту в молоці жиру, використовують встановлені

норми витрат молока на виробництво 1 кг масла та сиру. Відомість щоденно складають у двох примірниках: один із них передається завідувачем молочного (сепараторного) цеху до бухгалтерії разом з документами щодо відправлення молочної продукції підприємства, другий примірник залишають у пункті переробки з метою нарахування працівникам заробітної плати. Правильність даних, наведених і у відомості, підтверджується підписами завідувача ферми, майстра й завідувача сепараторного цеху.

Оскільки технологія переробки молока становить собою складний процес, що складається з декількох етапів, то первинне документування переробки молока вимагає великої відповідальності й дотримання зовнішніх і внутрішніх вимог документів, що регламентують процес виробництва.

В якості об'єкта обліку виділяється кожен вид продукції, який оприбутковуватиметься як готовий продукт. У П(С)БО 16 «Витрати» щодо обліку витрат із переробки молока визначено такі економічні елементи: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Кожен цей елемент наділений своїм змістом і містить складові елементи у формі статей калькуляції.

У промисловій переробці молока основними статтями витрат є: сировина та матеріали; зворотні відходи; паливо і енергія на технологічні цілі; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх організацій; основна й додаткова заробітна плата виробничого персоналу; єдиний соціальний внесок; витрати на утримання та експлуатацію обладнання; відрахування на підготовку й освоєння виробництва; цехові витрати; амортизація; інші виробничі витрати; супутня продукція (вираховується).

Основу молочної продукції, яка виготовляється, формують сировина і матеріали, що є її необхідними компонентами. Вартість сировини і матеріалів накопичується за статтею «Сировина та матеріали». Як сировину використовують молоко власного виробництва. Його враховують як витрати по

собівартості. Від вартості використаної сировини і матеріалів віднімають вартість зворотних відходів у разі, якщо вони виникають під час виготовлення молочної продукції і за прямим призначенням не можуть використовуватися. Для списання вартості сировини та матеріалів первинними документами є Накладні внутрішньогосподарського призначення та Лімітно-забірні картки. Ці документи підписуються керівником господарства, головним бухгалтером, комірником та особою, яка для виробничих потреб одержує сировину.

Суми основної й додаткової заробітної плати персоналу, що зайнятий безпосередньо в технологічному процесі переробки молока, відображають за статтею «Витрати на оплату праці». Первинними документами, які є підставою визначення розміру заробітної плати, є Табелі обліку робочого часу (ф. № П-5) і Наряд на відрядну роботу (ф. № 70а). Останній документ складається окремо на кожний вид робіт із переробки молока. Щомісяця його складають для обліку відпрацьованого часу працівником, що зайнятий у виробництві твердих сирів. Позаяк виробництво й дозрівання твердих сирів займає більш як місяць, то щодо цього працівника застосовується погодинна оплата праці. Оскільки тривалість виробничого циклу не збігається з періодом нарахування зарплати, було вирішено застосовувати погодинну форму оплати праці у виробництві твердих сирів, а відрядну – у виробництві масла і йогуртів. У досліджуваному господарстві до Табеля обліку робочого часу записи вносить бухгалтер. У Табелі реєструється кількість відпрацьованого працівником часу. У ТОВ «Старий Порицьк» заробітна плата працівників молочного переробного цеху нараховується в Розрахунку нарахування оплати праці за кількість оприбуткованої продукції. При цьому вказуються прізвища працівників, їхні табельні номери, кількість виробленої продукції і розцінка за одиницю продукції. Місячна сума оплати праці працівника переробного молочного цеху розраховується відповідно до даних, зазначених у цьому реєстрі.

Нарахування єдиного соціального внеску відображається за статтею «Єдиний соціальний внесок».

Вартість палива і мастил, які використовуються для здійснення технологічних операцій, показують за статтею «Паливо та мастильні матеріали». На підставі Актів виконаних робіт, Рахунків-фактур, Товарно-транспортних накладних списується вартість послуг, наданих сторонніми організаціями.

У Відомості нарахування амортизації за місяць нараховується амортизація необоротних активів, які беруть участь в процесі переробки молока.

Цехові, загальновиробничі витрати накопичуються за статтею «Загальновиробничі витрати». Вони розподіляються між об'єктами обліку переробки молока. У витрати з переробки молока щомісяця включають загальновиробничі витрати. Пропорційно загальній сумі прямих витрат, що здійснені на виробництво певного виду молочної продукції, розподіляють суму загальновиробничих витрат за місяць, до якої включається амортизація, нарахована на будівлю переробного цеху. У Відомості розподілу накладних витрат здійснюється розподіл сум загальновиробничих витрат.

У ТОВ «Старий Порицьк» за статтею «Зворотні відходи» накопичують відходи, які використовуються в інших технологічних процесах під час виготовлення продукції основного або допоміжного виробництва. Так, виробляючи масло, як супутню продукцію одержують маслянку, яку використовують у двох напрямках: в молокопереробному цеху під час виготовлення йогуртів та на фермі для випоювання телят. Маслянку як супутню продукцію самостійно не калькулюють.

Витрати, спрямовані на підготовку випуску нових видів продукції та освоєння нових технологічних процесів, обліковують за статтею «Витрати на підготовку і освоєння виробництва». Як передбачає Методика, такі витрати належить попередньо обліковувати в складі рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів», а пізніше включати поетапно до собівартості виготовленої продукції.

Втрати від браку показують за статтею «Витрати від технічно неминучого браку». У переробці молока браком вважається продукція і напівфабрикати, які

за своїми властивостями не відповідають технічним вимогам чи стандартам та не можуть реалізовуватись покупцям або використовуватися в інших технологічних процесах. Втрати від браку обліковуються на синтетичному рахунку 24 «Брак у виробництві» за відповідними статтями. Вартість браку відноситься на собівартість молочної продукції за той період, в якому він був допущений у виробництві.

Вартість транспортних послуг власного автомобільного або тракторного транспорту включають у статтю «Роботи та послуги». Цю статтю витрат поділяють на дві: роботи та послуги власних структур і роботи та послуги зі сторони. Роботи й послуги власних допоміжних виробництв, – а в ТОВ «Старий Порицьк» це послуги автотранспорту, – на підставі накопичувальних відомостей з обліку роботи вантажного автотранспорту відносять на витрати переробки молока. Записи в нагромаджувальних відомостях вносять, використовуючи Подорожні листки вантажного автомобіля і Подорожні листки трактора. На основі Звіту про використання електроенергії та Розрахунку розподілу води по споживачах, на витрати переробки молока відносять вартість використаних електроенергії та води.

На підставі відомостей розподілу відносять вартість послуг власних допоміжних виробництв на об'єкти обліку переробки молока, а на підставі рахунків або актів на приймання-здачу виконаних робіт відносять вартість послуг зі сторони. Розподіл здійснюють пропорційно до бази розподілу.

За статтею «Витрати на ремонт основних засобів» накопичуються витрати, що пов'язані з ремонтом необоротних активів, які використовуються під час переробки молока. Для визнання таких витрат первинними документами є рахунки підрядників.

Виплати ТОВ «Старий Порицьк» стосовно обов'язкового страхування його майна, а також стосовно сертифікації продукції, знос нематеріальних активів, плату за оренду тощо нагромаджують за статтею «Інші виробничі витрати». Як

підставу для цього використовують договори страхування, сертифікати, виписки банку, платіжні доручення тощо.

За статтею «Інші витрати» відображається плата за воду, екологічний податок тощо. Підтверджувальними документами є рахунки, платіжні доручення, податкові декларації.

За допомогою накладних або відомостей випуску молочної продукції оформляють вихід продукції з промислової переробки молока. У документах про вихід продукції вказують кількість переробленої сировини, норми виходу молочної продукції, а також кількість оприбуткованої продукції.

На підставі всіх перелічених первинних документів щодо витрат на виробництво молокопродукції за статтями витрат здійснюють бухгалтерські записи до зведених бухгалтерських документів та реєстрів аналітичного і синтетичного обліку. У промисловій переробці молока використовуються типові форми первинних документів.

У ТОВ «Старий Порицьк» з метою обліку витрат із переробки молока та виходу молокопродукції використовують низку первинних і зведених документів (табл. 2.12).

У бухгалтерію підприємства початкові документи передаються в кінці робочого дня. На основі цих документів складають звіт виробництва за зміну та оборотно-сальдові відомості за рахунками бухгалтерського обліку. Ці документи узагальнюють облікові дані за операціями господарства.

Таблиця 2.12

**Форми початкової і зведеної документації з обліку витрат на переробку
молока і виходу молочної продукції**

Назва форми	Призначення форми
Табель обліку використання робочого часу	Підстава для нарахування працівникам заробітної плати, допомоги в разі тимчасової непрацездатності, відпускних, інших виплат
Журнал обліку надою молока	У цьому документі обліковується кількість надоєного молока. Записи з нього щоденно переносять у Відомість руху молока.
Акт списання сировини і матеріалів	Списується сировина та матеріали на відповідні рахунки/субрахунки
Лімітно-забірні картки	Відпускають молоко в межах встановлених норм
Вимога-накладна (ф. м-11)	Списують сировину та матеріали, інші запаси
Рахунок-фактура	За цим документом ціна робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями, зараховується на об'єкти обрахунку виробництва
Відомості нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів	Нарахування і розподіл амортизаційних відрахувань за рахунками бухгалтерського обліку
Відомість переробки молока й молочних продуктів	Відображають дані про надходження та переробку продукції
Накладна або відомість випуску молочної продукції	Випикується при реалізації готової продукції стороннім організаціям
Товарно-транспортна накладна	Випикується при реалізації та доставці власним транспортом молочної продукції на адресу контрагента
Звіт виробництва за зміну	Обліковується кількість виробленої продукції, зокрема сиру

2.3. Методика аналітичного та синтетичного обліку переробки молока

Облік витрат за статтями у промислових виробництвах можливо здійснювати з використанням позамовного, попередільного і нормативного методів.

У позамовному методі об'єкт обліку витрат та обчислення собівартості продукції – це виробниче замовлення, що оформляється завчасно на виробництво конкретної кількості виробів. В окремих замовленнях враховуються всі прямі витрати, збираються вони на окремих рахунках, а потім списуються на окремі замовлення. Після того як за цим замовленням буде

виготовлена вся партія виробів, визначається фактична собівартість одиниці продукції. Ті вироби, які будуть виготовлені до закриття замовлення достроково, оцінюватимуться за плановою або фактичною собівартістю такої ж продукції, яка вироблена раніше, враховуючи зміни умов виробництва, а також ті, що внесені до конструкції і технології.

Організуюючи облік переробки молока, позамовний метод також застосовують. За типом промислового замовлення на початок року відкривається окремий аналітичний рахунок. В межах раніше відкритих аналітичних рахунків, де обліковуються витрати на окремі види продукції, обчислюють прямі витрати (заробітна плата, вартість сировини, єдиний соціальний внесок, амортизація тощо), а загальновиробничі, тобто непрямі, витрати розподіляються згідно з базою розподілу в призначених відомостях. Розподіл непрямих витрат за промислової переробки молока здійснюється систематично – щомісячно.

Що стосується ТОВ «Старий Порицьк», то в програмі 1С Бухгалтерія 8.3 формуються оборотно-сальдові відомості (ОСВ), де ведеться аналітичний і синтетичний облік. ОСВ – це складена на основі бухгалтерських рахунків зведена таблиця. ОСВ підтверджує фактичне здійснення підприємством господарської діяльності. ОСВ потребує ретельної перевірки правильності складання та документального оформлення, оскільки є для підприємства надто важливим документом, позаяк помилка, допущена в ньому, може призвести до плутанини в розрахунках, неправильного проведення операцій, штрафних санкцій з боку контролюючих органів, а отже, – до збитків і втрат.

Як правило, ОСВ формується з метою перевірки цифрових даних в рахунках бухгалтерського обліку, їх узагальнення, створення нового балансу. Завдяки застосуванню цього документа для аналізу фінансово-господарського процесу можливо наблизитися до автоматизації аналізу, який ґрунтується на даних управлінського обліку.

Для ведення обліку бухгалтерами ОСВ використовується активно, адже це документ, за допомогою якого зведено охоплюється кожен рахунок, у ньому показується узагальнена інформація за потрібний період і ОСВ є бухгалтерським реєстром.

За загальною ОСВ підсумкові обороти повинні завжди за дебетом і кредитом обов'язково сходитися. Для правильності відображення в ОСВ даних великого значення має правильність оформлення первинних документів, позаяк програма формує звіт на їхній основі.

Переглядаючи ОСВ одразу після рознесення, можливо перевірити формування проводок.

За допомогою версії 1С Бухгалтерія 8.3 можливо за всіма рахунками, які ведуть на підприємстві, сформувати ОСВ. Для цього у переліку модуля «Звіти» потрібно вибрати «Оборотно-сальдова відомість». Необхідно вказати період, за який у програмі відповідно до проведених первинних документів і ручних проводок відбуватиметься формування реєстру синтетичного обліку за класами та рахунками, будуть вказуватися обороти за період, початкове й кінцеве сальдо для кожного рахунка, на якому на підприємстві ведеться облік (рис. 2.1).

Якщо бухгалтер потребує аналітики з ОСВ, то потрібно зайти в ОСВ рахунка. Для цього необхідно обрати рахунок та його назву в ОСВ чи через модуль Звіти перейти до реєстру Оборотно-сальдова відомість по рахунку.

Необхідно вказати рахунок та період, за який потрібне відображення господарських операцій. Налаштувати ОСВ по рахунку можливо так, щоб вона була зручною для перегляду. Зокрема, що стосується, приміром, рахунка 26 «Готова продукція», то за цим рахунком дані можливо посортувати згідно з видом продукції, за партіями, за складами, на які її було відвантажено, тощо.

Залишки, обороти продукції в ОСВ по рахунку 26 відображаються в натуральному і грошовому вимірниках (рис. 2.2).

ТОВ "Старий Порицьк"

Оборотно-сальдова відомість за 2020 р.

Виведені

БО (дані бухгалтерського обліку)

дані:

Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
00		25 742,35	33 489,03	7 746,68		
10	49 824 551,29		3 845 452,53	485 074,74	53 184 929,08	
11	13 824,90		21 426,67	3 280,00	31 971,57	
12	478 223,64		411 272,00		889 495,64	
13		16 159 488,67	333 426,80	4 137 216,19		19 963 278,06
15	3 948 013,70		4 020 140,14	4 204 796,79	3 763 357,05	
16	3 775 819,33		1 159 865,88	1 174 153,12	3 761 532,09	
18	506 161,00				506 161,00	
20	3 895 016,69		16 719 451,62	15 989 032,10	4 625 436,21	
21	2 990 437,21		9 028 570,24	8 260 623,39	3 758 384,06	
22	1 539 331,23		1 331 335,53	2 014 407,89	856 258,87	
23	2 991 945,20		63 567 253,17	61 614 891,39	4 944 306,98	
26	319 031,36		11 748 865,45	11 576 774,01	491 122,80	
27	9 538 053,35		26 646 254,98	27 753 090,31	8 431 218,02	
28	672 508,67		169 626,88	442 409,04	399 726,51	
30	13 480,36		3 325 925,23	3 326 242,28	13 163,31	
31	1 265 318,57		163 255 492,12	158 355 679,61	6 165 131,08	
36	3 408 474,63		40 783 209,11	42 632 964,30	1 558 719,44	
37		332 996,73	841 815,41	740 959,80		232 141,12
40		28 295 000,00				28 295 000,00
44		31 667 170,42	5 040 749,84	8 531 406,55		35 157 827,13
46	1 170 000,00				1 170 000,00	
48			45 638,54	45 638,54		
50		1 378 954,47	1 275 116,26	399 000,00		502 838,21
63	863 568,64		21 947 804,80	22 173 137,43	638 236,01	
64		979 542,77	21 560 938,14	21 381 673,48		800 278,11
65		42 924,30	1 385 440,18	1 372 045,51		29 529,63
66		174 358,05	6 339 432,05	6 367 871,66		202 797,66
68		9 970 312,69	16 668 256,33	16 627 307,89		9 929 364,25
70		-569,11	40 744 697,77	40 745 266,88		
71		6 792,86	187 930,22	181 137,36		
73		-31,59	7 197,93	7 229,52		
74			116 366,31	116 366,31		
79	969 050,86		38 023 083,01	38 992 133,87		
90	220 735,69		21 991 125,93	22 301 588,16	-89 726,54	
91	561 030,55		6 932 595,43	7 470 190,31	23 435,67	
92	71 489,26		2 287 786,39	2 360 322,22	-1 046,57	
93			1 612 875,29	1 613 935,29	-1 060,00	
94	-3 383,52		745 976,19	750 290,78	-7 698,11	
95			165 907,78	165 907,78		
97			70 842,35	70 842,35		
Разом	89 032 682,61	89 032 682,61	534 392 633,53	534 392 633,53	95 113 054,17	95 113 054,17

Рис. 2.1. Документ «Оборотно-сальдова відомість»

ТОВ "Старий Порицьк"

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 26 за 2020 р.

Рахунок Номенклатура	Показ- ники	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
26	БО	319 031,36		11 748 865,45	11 576 774,01	491 122,80	
	Кіл.	8 728,433		605 017,925	603 740,978	10 005,380	
Вершки	БО			40,00	40,00		
	Кіл.			2,000	2,000		
СирКгЛТрадСтПАдиг40	БО	16 335,71		549 683,30	559 896,91	6 122,10	
	Кіл.	104,409		6 466,860	6 489,641	81,628	
СирКгЛТрадСтПБрин40	БО	22 676,29		581 423,64	588 178,17	15 921,76	
	Кіл.	122,730		6 120,247	6 031,011	211,966	
СирКгЛТрадСтПСулуґ40	БО	19 757,79		1 599 260,56	1 591 191,40	27 826,95	
	Кіл.	96,320		11 846,373	11 686,835	255,858	
СирКгЛТрадСтПХалуміро зсілорг40%	БО	8 674,54		164 553,65	164 733,81	8 494,38	
	Кіл.	71,980		2 366,614	2 335,219	103,375	
СирКгЛТрадСтПШвейц50	БО	13 060,75			12 625,29	435,46	
	Кіл.	99,273			95,773	3,500	
СирКгЛТрСтПСтароп35	БО	84 744,65		455 036,68	382 341,48	157 439,85	
	Кіл.	602,844		3 370,642	2 225,957	1 747,529	
СирКгЛТСПЧеддерОрг50	БО	49 976,56		297 122,76	249 867,34	97 231,98	
	Кіл.	494,815		2 476,023	1 890,399	1 080,439	
СировЛТОрган0,1% Пл	БО	2 033,27		165 036,01	167 069,28		
	Кіл.	420,000		47 153,000	47 573,000		
Смет250ЛТСтПорОрг 20%	БО			40 384,00	36 844,00	3 540,00	
	Кіл.			5 095,000	4 918,000	177,000	
Смет400ЛТСтПорОрг 20%	БО	162,60		633 495,00	622 492,60	11 165,00	
	Кіл.	50,000		42 233,000	41 964,000	319,000	
Разом	БО	319 031,36		11 748 865,45	11 576 774,01	491 122,80	
	Кіл.	8 728,433		605 017,925	603 740,978	10 005,380	

Рис. 2.2. Документ «Оборотно-сальдова відомість»

По рахунку 26 «Готова продукція»

Виявивши помилку, бухгалтер може з ОСВ одразу спуститися в документ, у якому ця помилка допущена. Отже, є можливість вчасно зреагувати й оперативної її виправити. У цьому полягає особлива зручність ОСВ.

Для обліку витрат на переробку молока та виходу молочної продукції використовують балансовий, активний, операційний, калькуляційний рахунок 23 «Виробництво» і субрахунок 233 «Обслуговуючі виробництва та господарства». За дебетом останнього відображають усі фактичні понесені на переробку молока витрати, прямі матеріальні, трудові й інші прямі витрати, виробничі накладні витрати з виробництва продукції сиру, за кредитом – готову

продукцію, тобто фактичну виробничу собівартість продукції, завершеної виробництвом (у дебет рахунків 26), виконаних робіт і послуг (у дебет рахунка 90).

Оприбуткована молочна продукція оцінюється за фактичною собівартістю.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведуть у розрізі видів виробництв і номенклатурних груп виробленої продукції. На переробку молока і вихід молочної продукції аналітичний облік здійснюють за номенклатурою об'єктів, яка встановлена. За відображення в обліку процесу переробки молока й виходу молочної продукції рахунок 23 «Виробництво» субрахунок 3 «Обслуговуючі виробництва та господарства» кореспондує з різними рахунками, що відображено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Основна кореспонденція за субрахунком 233 «Обслуговуючі виробництва та господарства»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахування зносу на необоротні активи галузі тваринництва	233	13
2.	Списання виробничих запасів (матеріалів, ферментів, засобів захисту тварин, палива, будівельних матеріалів) на витрати переробки	233	20
3.	Списання вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів, строком служби менше одного року	233	22
4.	Відображення послуг власних допоміжних виробництв для потреб галузі тваринництва	233	234
5.	Нарахування заробітної плати працівникам галузі тваринництва (сироварні)	233	661
6.	Проведення відрахувань у фонд зайнятості населення і в резерв відпусток до суми заробітної плати працівників галузі тваринництва (сироварні)	233	471, 653
7.	Списання вартості послуг ветеринарних станцій та інших сторонніх організацій	233	631
8.	Нарахування страхових платежів з майнового страхування молочної продукції галузі тваринництва (сироварні)	232	655
9.	Списання загальновиробничих витрат, частка яких припадає на галузь	233	912
12.	Оприбуткування готової продукції, одержаної від галузі тваринництва (сироварні)	27	233
13.	Списання калькуляційних різниць за каналами використання продукції тваринництва (сироварні)	21, 23, 27, 90	233

З метою обліку витрат із переробки молока та виходу молочної продукції, у тому числі з виробництва продукції сиру, доречне застосування такої номенклатури статей витрат: витрати на оплату праці; роботи та послуги; паливо та мастильні матеріали; ферменти; засоби захисту тварин; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

Синтетичний рахунок 23 «Виробництво» використовують в ОСВ по субрахунку 233 «Обслуговуючі виробництва та господарства» (рис. 2.3).

На рис. 2.4 схематично показано облік переробки молока й виходу молочної продукції в ТОВ «Старий Порицьк».

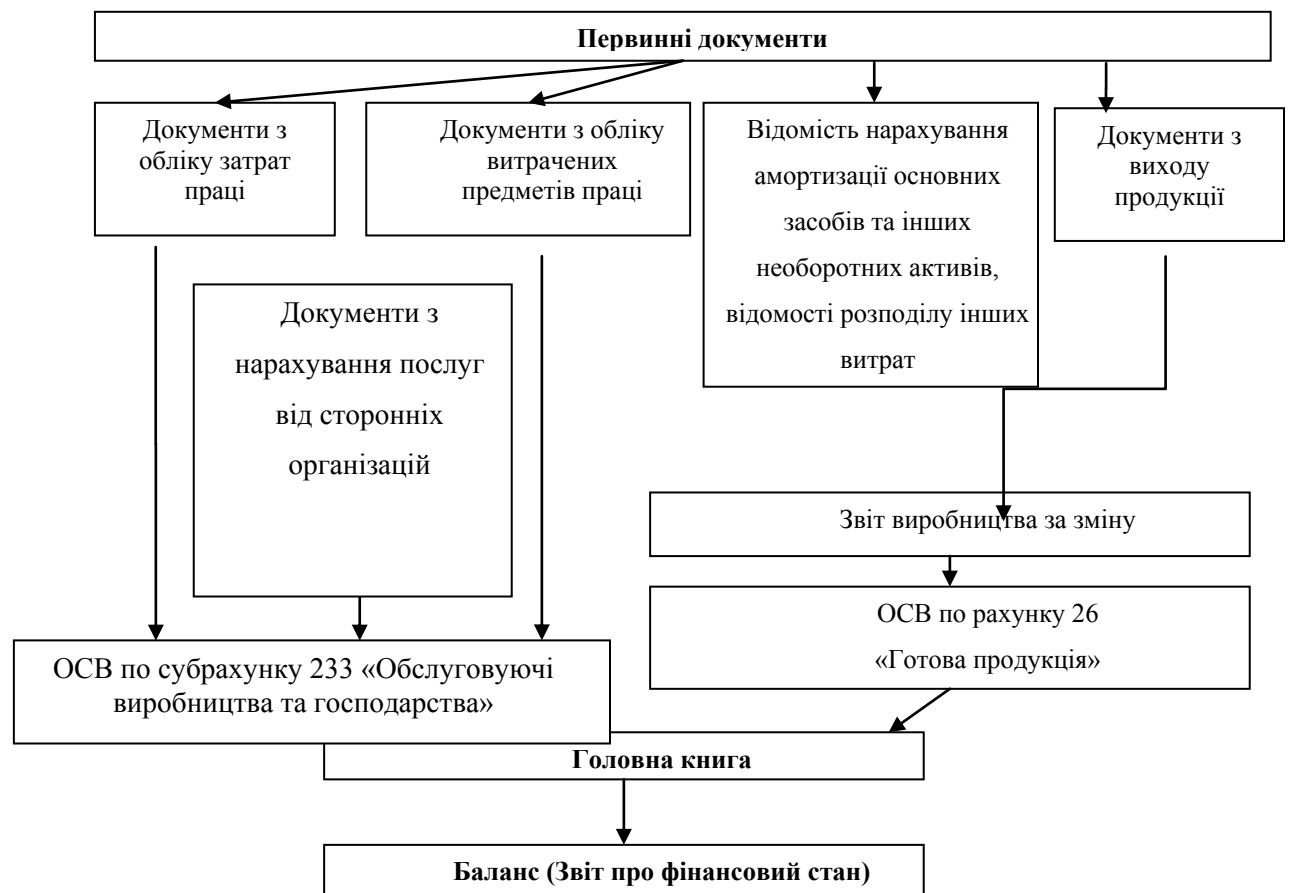


Рис. 2.4. Схема автоматизованої форми (1С Бухгалтерія версія 8.3) обліку переробки молока та виходу молочної продукції в ТОВ «Старий Порицьк»

ТОВ "Старий Порицьк"

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 233 за 2020 р.

Виведені дані: БО (дані бухгалтерського обліку)

Відбір: Подразделения Дорівнює "Цех по переробці молока"

Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Подразделения						
Номенклатурные группы						
233			14 868 138,66	14 868 138,66		
Цех по переробці молока			14 868 138,66	14 868 138,66		
2Оплата праці			1 409 963,67	1 409 963,67		
4Відрахування на соцзаходи			254 547,52	254 547,52		
Амортиз. загальновироб. ОЗ, НМА та ін.			174 323,12	174 323,12		
Амортизація ОЗ			515 973,86	515 973,86		
Вершки			616 449,90	616 449,90		
затрати по сироварні			1 622 400,81	1 622 400,81		
Йогурт Лавка традицій Старий Порицьк Грецький орг 10%			334 042,88	334 042,88		
Йогурт Лавка традицій Старий Порицьк Грецький орг 10% 250г			29 268,42	29 268,42		
Йогурт Лавка традицій Старий Порицьк малина орг1%			106 095,27	106 095,27		
Йогурт Лавка традицій Старий Порицьк органічний 1%			248 575,74	248 575,74		
Йогурт Лавка традицій Старий Порицьк суниця орг1%			112 622,82	112 622,82		
Йогурт Лавка традицій Старий Порицьк чорниц орг1%			119 040,25	119 040,25		
Кефір Лавка традицій Старий Порицьк органічний 1% 500г			173 898,81	173 898,81		
Кефір Лавка традицій Старий Порицьк органічний 1%1000г			299 634,86	299 634,86		
Кефір Лавка традицій Старий Порицьк органічний 2,5% 1000г			348 986,58	348 986,58		
Кефір Лавка традицій Старий Порицьк органічний 2,5% 500г			180 800,34	180 800,34		
Масло солодковершкове Лавка традицій Екстра 82,5%			383 291,74	383 291,74		
Молоко знежирене			219 164,88	219 164,88		
Молоко незбир. 3,2-4%			218 452,16	218 452,16		
Молоко паст. 3,6			770 569,98	770 569,98		
Молоко паст. 2,5 1000г			853 623,36	853 623,36		
Молоко паст. 2,5 500г			29 906,06	29 906,06		
Наповнювач суниця			38 672,51	38 672,51		
Наповнювач малина			33 322,39	33 322,39		
Наповнювач чорниця			44 120,91	44 120,91		
Сир Адигейський			571 832,97	571 832,97		
Сир Бринза			594 504,01	594 504,01		
Сир Гауда Старопорицька			15 747,56	15 747,56		
Сир Лавка традицій Старий Порицьк Старопорицьк 35%			396 692,06	396 692,06		
Сир кис Лавка традицій Старий Порицьк Знежир орг 0,1%			697 004,36	697 004,36		
Сир кис Лавка традицій Старий Порицьк Знежир орг 0,6%			20 472,31	20 472,31		
Сир кисл Лавка традицій Старий Порицьк органіч9%			681 195,34	681 195,34		
Сир Лавка традицій Старий Порицьк Чеддер орган50%			395 061,75	395 061,75		
Сир Сулугуні			1 431 939,73	1 431 939,73		
Сир Халуммі			268 728,74	268 728,74		
Сироватка			134 002,14	134 002,14		
Сметана Лавка традицій Старий Порицьк органічний 20%			478 863,41	478 863,41		
Сметана Лавка традицій Старий Порицьк органічний 20% 250г			44 345,44	44 345,44		
Разом			14 868 138,66	14 868 138,66		

Рис. 2.3. Документ «Оборотно-сальдова відомість по субрахунку 233 «Обслуговуючі виробництва та господарства»»

2.4. Калькулювання продукції переробки молока

До найбільш важливих показників економічної ефективності діяльності підприємства молокопереробної промисловості належить собівартість продукції, адже від неї залежить кокурентоспроможність підприємства. Собівартість виробленої продукції формують витрати виробництва, а тому інформація щодо них повинна характеризуватися повнотою, достовірністю та оперативністю. Наявність такої інформації становить важливу умову ефективного управління підприємством. Таким чином, облік витрат і калькулювання собівартості продукції, зокрема переробки молока, у бухгалтерській практиці має велике значення.

Під калькулюванням у сучасних умовах формування ринкових відносин розуміють комплексну систему управління, яка полягає в науково обґрунтованому виборі методу обліку виробничих витрат, яким враховуються організаційно-технологічні особливості випуску продукції для визначення собівартості її одиниці, формування ціни й регулювання ефективності виробництва з метою визначення кокурентоспроможності продукції.

Залежно від того, наскільки повно виробничі витрати охоплені обліком, проводиться калькулювання: повної собівартості, що охоплює постійні, змінні, виробничі й невиробничі витрати; неповної собівартості – на основі лише змінних або лише виробничих витрат.

У підприємствах молокопереробної галузі основними методами калькулювання щодо вибору об'єкта обліку виробничих витрат є: позамовний, попередільний, простий (однопроцесний) і нормативний. У галузі об'єктами калькулювання є види продукції, фази (стадії) технологічного процесу та виробничі замовлення. Поділ калькуляційних одиниць проводять на натуральні (шт., тис. ум. банок (туб), тис. шт., л, пачка тощо) та вагові натуральні (кг, т).

Взаємозв'язок між калькулюванням та обліком виробничих витрат зумовлюється тим, що розрахунок собівартості одиниці молокопродукції

здійснюється на базі інформації, зібраної системою виробничого обліку. З метою повного, достовірного й своєчасного визначення фактичних витрат на виробництво продукції, обрахунку собівартості її окремих видів та контролю використання ресурсів здійснюють групування витрат за ознаками.

Важливим є економічний і технологічний контроль процесу переробки сировини та виготовлення продукції, оскільки від ступеня інтеграції цих видів контролю значно залежить ефективність оперативного контролю витрат, у зв'язку з технологічними особливостями переробного виробництва.

За фактичними затратами вираховують витрати сировини, матеріалів (основних і допоміжних), тари на виробництво 1 т сиру, які не повинні, однак, перевищувати встановлені гранично допустимі норми.

Технологічний процес із виробництва сиру передбачає виконання таких операцій:

- ✓ приймання та резервування молока;
- ✓ визрівання молока;
- ✓ нормалізація й теплова обробка молока;
- ✓ підготовка молока до зсідання;
- ✓ зсідання молока;
- ✓ обробка згустку і сирного зерна;
- ✓ розбавлення сироватки водою та соління сирного зерна;
- ✓ формування головок сиру;
- ✓ пресування сирних головок;
- ✓ соління голів сиру розсолем;
- ✓ визрівання сиру та догляд за ним;
- ✓ маркування і пакування сиру;
- ✓ транспортування і зберігання.

Приймання та резервування молока

Молоко приймають за масою та якістю в порядку, що встановлений внутрішньою лабораторією.

На резервування молока передбачено не більше як 24 години за температури 4 ± 2 °С.

Визрівання молока

На визрівання надходить молоко в сирому вигляді чи після термічної обробки за температури 65 ± 2 °С із витримкою 20–25 с та охолоджене до температури 10 ± 2 °С.

Визріванню в сирому вигляді підлягає очищене молоко 1 класу за редуцтазною та сичужно-бродильною пробою з додаванням бактеріальної закваски в кількості 0,005 – 0,01 % або без додавання такої.

Нормалізація й теплова обробка молока

Молоко піддається нормалізації за масовою часткою жиру в сухій речовині з розрахунком, що масова частка жиру в сухій речовині і масова частка вологи в готовому сирі відповідатимуть показникам, які передбачені технічними умовами на сир.

Нормалізоване молоко пастеризують за температури 72 ± 1 °С з витримкою 20–25 с, після чого його охолоджують до 32 ± 1 °С і скеровують у сировиготовлювач з метою подальшої обробки.

Підготовка молока до згортання передбачає внесення бактеріальної закваски і внесення хлористого кальцію.

Внесення бактеріальної закваски

В міру наповнюваності сировиготовлювача до молока додають суху заморожену бактеріальну закваску прямого внесення в кількості, яка вказана в інструкції з використання та передбачена технологією виготовлення конкретного виду сиру.

Внесення хлористого кальцію

Хлористий кальцій вносять з метою досягнення необхідного протікання згортання молока та покращання властивостей сичужного ферменту. Його кількість може становити 10–40 г безводної солі на 100 кг молока. Дозу

встановлюють безпосередньо на виробництві залежно від сезонного коливання якості молока.

Під час внесення бактеріальної закваски й хлористого кальцію необхідне безперервне перемішування суміші.

Згортання молока

Дозу молокозсідального ферменту визначають залежно від активності останнього і властивостей молока. Та кількість ферментного препарату, яку вносять у суміш, має забезпечити згортання молока за 30 ± 5 хв.

Після того як ферментний препарат внесено, молоко перемішують упродовж 5 ± 2 хв, а відтак залишають у спокої.

Через 30 ± 5 хв після внесення ферменту перевіряють готовність згустку.

Це здійснюють так: шпателем надрізають згусток, потім його плоскою стороною шпателя злегка підіймають уздовж розрізу, у разі, якщо він розколюється рівномірно, не розпливається і відбувається виділення сироватки світло-зеленого кольору, то пласт готовий до обробки. Якщо ж немає необхідної консистенції згустку, перевірку проводять повторно через кожні 3 хв.

Обробка згустку і сирного зерна

Готовий згусток розрізається за допомогою ножів-мішалок, швидкість руху яких регулюють залежно від виду сиру. При цьому має бути забезпечено отримання однорідного зерна потрібних розмірів. У процесі постановки сирного зерна видаляється зазвичай 30 % сироватки від загального об'єму молока, яке переробляється.

Після постановки проводять вимішування зерна. Час цієї операції залежить від швидкості зневоднення зерна й наростання титрованої кислотності сироватки. Дозволено злити ще до 25 % сироватки перед другим нагріванням.

Друге нагрівання здійснюють з метою прискорити зневоднення сирного зерна. Його тривалість і температура мають безпосередній вплив на

органолептичні показники готового сиру і передбачаються технологічною інструкцією окремо для кожного конкретного виду сиру.

Друге нагрівання проводять за допомогою подачі в сорочку сировиготовлювача гарячої води, при цьому швидкість подачі не повинна перевищувати 1-2 °С за хвилину з метою попередження можливості склеювання сирного зерна.

Вимішування сирного зерна після другого нагрівання продовжують до набуття ним необхідної пружності і клейкості.

Розведення сироватки водою та соління сирного зерна

З метою недопущення розвитку активної кислотності в сирі проводять розведення сироватки водою. Дозу води визначають конкретно в міру наростання кислотності. Зазвичай це 5–15 % від загальної маси молока, яке переробляють. Сироватку розводять пастеризованою (за 85 °С) та охолодженою до температури 50–55 °С водою.

Для деяких сирів під час другого нагрівання проводять соління в зерні. Кількість солі передбачена технологічною інструкцією конкретного виду сиру.

Разом із сироваткою готове сирне зерно скеровують у пресувальний візок для формування сирної маси.

Формування сирної маси

Формування сирної маси здійснюється методом наливу. Сирне зерно разом зі залишковою сироваткою наливають у форми. Форму заповнюють зерном максимально з метою отримання голів однакового розміру.

Пресування сирної маси

Спочатку відбувається самопресування сирної маси, тобто витримка у формах без додаткового навантаження. Для кожного виду сиру час самопресування індивідуальний, його прописано в технологічній інструкції.

Голови сиру після самопресування перевертають і маркують казеїновими чи пластмасовими цифрами (вказуються число, місяць і номер варки).

Пресування проводять за температури 18–20 °С. Його тривалість і тиск залежать від виду сиру й зазначені в технологічній інструкції. Загальною вимогою є те, що пресування розпочинають від найменшого показу сили тиску на пресах до потрібного для цього виду сиру.

Після операції пресування сир підлягає солінню.

Соління сиру

Соління сиру проводять у розсолі концентрацією 21 ± 3 % та за температури 10 ± 2 °С.

Розсіл готують із кухонної солі, нейодованої, й питної води за температури 80 ± 10 °С.

Розчин, який отримали, відстоюють, піддають фільтруванню і пастеризації за температури 80 ± 5 °С, охолоджують до 10 ± 2 °С і скеровують у соляний басейн.

Для кожного конкретного виду сиру час соління індивідуальний і прописаний у технологічній інструкції.

Визрівання сиру та догляд за ним

У кожного виду сиру умови й термін визрівання мають свої особливості, які відображено в технологічній інструкції на конкретний вид сиру.

Процес визрівання сирів із високою температурою другого нагрівання поділяється на три стадії:

1) після соління сир витримують 2-3 доби з метою його висихання за температури 12 ± 2 °С та відносної вологості повітря 85–90 %, а відтак – ще 20 діб з метою визрівання;

2) протягом 20-30 діб сир визріває за температури 20–25 °С і відносної вологості повітря 85–90 % у «бродильній камері»;

3) сир дозріває до готовності за температури 10 ± 2 °С. Період визрівання індивідуальний для кожного виду сиру.

Сири з низькою температурою другого нагрівання після обсушування визрівають за температури 12 ± 2 °С і відносної вологості повітря 80 ± 10 %.

Під час визрівання сирів має бути забезпечено 3-5-разовий обмін повітря в об'ємі камери.

Упродовж процесу визрівання сирів голови сиру періодично перевертають для попередження їхньої деформації та рівномірного формування скоринки.

Операції маркування, пакування, зберігання й транспортування сиру проводять відповідно до ТУ У 15.5-37040033-001:2017 «Сири тверді. Технічні умови».

Відповідно до технічних умов ТУ У 15.5-37040033-001:2017 «Сири тверді. Технічні умови» здійснюють технохімічний і мікробіологічний контроль сировини та готової продукції.

Основною продукцією промислової переробки молока є масло, вершки, йогурт, сир твердий і кисломолочний. Маслянка, або молочні відвійки, та сироватка належать до супутньої продукції. Тому калькулювання собівартості одержаної молочної продукції передбачає розподіл витрат за окремими її видами.

На сьогодні сільськогосподарські формування, що виконують переробку власної сільськогосподарської продукції, виробленої у межах своїх господарств, для обчислення фактичної собівартості молокопродукції застосовують Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. № 373 [49].

Оприбутковують готову молочну продукцію в такій кореспонденції бухгалтерських рахунків: дебет рахунка 26 «Готова продукція» і кредит рахунка 233 «Обслуговуючі виробництва та господарства». Записи оприбуткованої готової молочної продукції здійснюються на відповідних аналітичних рахунках в оцінці за фактичною собівартістю. Така оцінка оприбуткованої молокопродукції забезпечує дотримання принципів вимірювання у бухгалтерському обліку.

Після здійснення процесу переробки молока та оприбуткування сиру складається звіт виробництва за зміну. Облік собівартості здійснюється в розрізі цехів, тому собівартість продукції, що перероблена в різних цехах, може різнитися, щоматиме вплив на вартість молокопродукції під час її реалізації.

Калькулювання собівартості продукції переробки молока в ТОВ «Старий Порицьк» покажемо на прикладі виробництва твердого сиру (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Калькулювання молочної продукції в ТОВ «Старий Порицьк»,
жовтень 2020 р.**

№ з/п	Найменування продукції	Реалізацій-на вартість продукції, грн	Усього витрат, грн	Вихід готової продукції, кг	Фактична собівартість 1 кг продукції (гр. 4 : гр. 5), грн
1.	Сир Гауда Старопорицька з пажитником 35 %	10 208,4	4 593,78	51,042	90,00

Таким чином, упродовж жовтня 2020 р. в цеху з переробки молока ТОВ «Старий Порицьк» на технологічній лінії молоко – сир Гауда Старопорицька з пажитником 35 % фактичний вихід готової продукції становив 51,042 кг за фактичною собівартістю на суму 4 593,78 грн; реалізовано сир Гауда Старопорицька з пажитником 35 % у кількості 51,042 кг за ціною 200 грн за 1 кг.

Калькулювання собівартості продукції молокопереробки є важливим, зокрема, для вирішення проблеми оптимізації собівартості продукції та мінімізації витрат виробництва. Організаційно-технологічні особливості, притаманні молокопереробним підприємствам, суттєво впливають на методику калькулювання собівартості молочної продукції.

3. ОПТИМІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

3.1. Організація обліку витрат виробництва за технологічними циклами і центрами відповідальності

На кожній стадії життєвого циклу товару під час виробництва продукції виникають витрати. Тому доцільно щодо кожної стадії виокремити чинники впливу, щоб унеможливити неконтрольовані витрати. Організаційна структура виробництва містить вертикальні і горизонтальні зв'язки, через це організацію обліку виробничих витрат визначатиме технологія. Щодо організації обліку витрат вживаються поняття центру відповідальності і центру витрат.

Запропоноване виділення центрів відповідальності і місць виникнення витрат, на думку К. І. Кузьмінської, допоможе ефективно організувати управлінський облік [41, с. 11]. Воно сприяє групуванню та систематизації витрат, а також, як вважає М. І. Скрипник, дає змогу виконання певного переліку функцій, а саме:

- ✓ виділення підрозділів вузької спеціалізації з простою побудовою облікового процесу;
- ✓ встановлення приналежності витрат до конкретного центру відповідальності, центру витрат;
- ✓ уникнення дублювання даних та проведення громіздких економічних робіт;
- ✓ отримання інформації у такому вигляді, що придатний для виконання калькулювання кінцевого продукту;
- ✓ встановлення відповідальних осіб;
- ✓ отримання повної інформації з метою виконання завдань аналізу, контролю, управління [75].

Що стосується центрів відповідальності, можемо зазначити, що це поняття передує виникненню певних правовідносин між тими, хто бере участь у господарських процесах. Такого висновку можна дійти на підставі визначення цього терміна, яке дає І. Є. Давидович [23, с. 126]. Він визначає «центр відповідальності» як структурний підрозділ підприємства на чолі з керуючим, який наділений делегованими йому повноваженнями, у межах яких самостійно приймає управлінські рішення та несе відповідальність за результати роботи ввіреного йому підрозділу. Водночас Ф. Ф. Бутинець наводить аналогічне визначення [10, с. 140], в якому центр відповідальності розкривається як визначена частина в господарській діяльності підприємства з притаманними їй рисами відповідальності конкретної посадової особи за виконання певних показників і контроль. Тому облік, організований за центрами відповідальності, дає змогу організувати планування, нормування і власне облік витрат виробництва з метою контролю та управління. В якості об'єктів такого обліку виділяють центри витрат. Їх визначенню, як зазначає К. А. Ягмур, притаманна певна дискусійність, зокрема спостерігається існування двох поняттєвих концепцій. Згідно з першою центри витрат отримали декілька визначень. Перше з них відповідає розумінню центрів витрат як місця виникнення останніх, згідно з другим поділ на центри відповідальності розглядають, не застосовуючи поняття місця виникнення витрат, а термін «центр витрат» використовують тільки в розумінні різновиду центру відповідальності. Такі російські науковці, як В. Б. Івашкевич, Т. П. Карпова, Ю. А. Мішин, вказують на нерівнозначність понять місця і центру витрат. Так, В. Б. Івашкевич вважає, що «кожне місце витрат складається з одного або декількох центрів затрат» і «центр відповідальності є масштабнішим за місце витрат». Таким чином, на думку науковця, кожен центр відповідальності охоплює у своєму складі кілька місць витрат і, окрім того, спроможний здійснювати такі витрати, які всередині підприємства не мають місця формування, яке було б чітко вираженим.

Характеризуючи співвідношення аналізованих понять, П. О. Куцик та О. М. Мазуренко [43, с.24] виділяють принаймні три варіанти взаємодії, які зображають схематично (рис. 3.1):

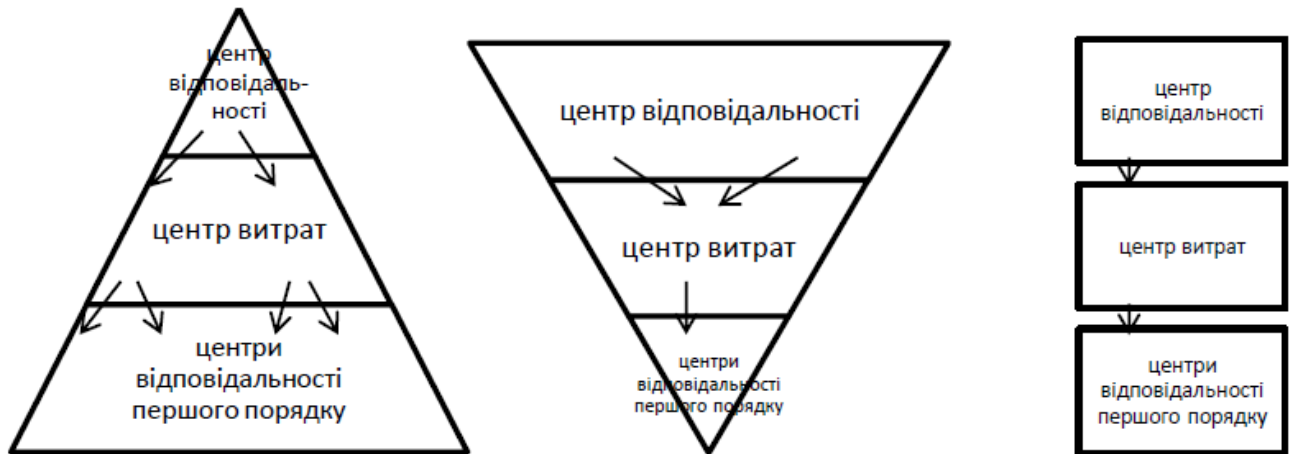


Рис. 3.1. Співвідношення центрів відповідальності та центрів витрат

Отже, центр відповідальності може охоплювати декілька центрів витрат, а може становити собою частину одного центру. Крім цих понять, виокремлюють також таке поняття, як «місця витрат», тобто структурні підрозділи, за якими на підприємстві організують нормування, планування та облік витрат виробництва з метою управління витратами ресурсів, контролю та поглиблення госпрозрахунку [42, с. 25]. Щоб визначити місця витрат як об'єкт обліку, запропоновано врахувати такі дві взаємопов'язані тенденції [52, с. 46]:

- ✓ зі зростанням деталізації системи нормування, планування і обліку витрат за місцями їх виникнення та її близькості до організаційно-виробничої структури, відбувається зростання витрат, пов'язаних із веденням такого обліку та складанням звітних даних;

- ✓ менша деталізація місць виникнення витрат забезпечує менший ефект від прийняття рішення щодо стратегії формування витрат та зниження собівартості продукції.

Таким чином, для прийняття ефективних рішень кількість місць витрат має бути достатньою. Це підтверджують П. О. Куцик, О. М. Мазуренко [43, с. 28],

ззначаючи, що деталізація обліку за дрібнішими центрами витрат, такими як виробничі лінії, дільниці, підрозділи, дає змогу ідентифікувати частину витрат із виробництвом певного конкретного виробу. Такий поділ, звичайно, породжуватиме децентралізацію структури підприємства та управлінських функцій.

Під час виокремлення центрів витрат вирішальне значення надається однотипності обладнання, тобто виділенню групи обладнання, за допомогою якого здійснюють однотипні функції чи технологічні операції. «Центри відповідальності» і «центри витрат» відрізняються головно тим, що центр витрат виділяють для обліку та калькулювання собівартості вироблених промислових виробів, а поняття «центр відповідальності» застосовують з метою регулювання обсягів виникнення витрат, для визначення особи, відповідальної за відхилення, з метою здійснення контролю [43, с. 27].

Паралельно з цими поняттями вводиться термін «контрольна точка витрат» як етап (стадія) технологічного процесу, на якому можливо поєднати процесні групи витрат в точку контролю для відслідковування облікової інформації на цій ділянці процесу.

Місце, яке посідають контрольні точки в системі витрат виробництва, відображене в додаток Б, де на прикладі виробництва сиру показано співвідношення аналізованих понять.

Як бачимо (див. додаток Б), першою є контрольна точка закупівлі, якою охоплюються витрати на закупівлю сировини, обладнання й матеріалів. Їй відповідатимуть: центр витрат – відділ постачання; центр відповідальності – менеджер із закупівлі. У разі доставки сировини сторонньою організацією контрольна точка доставки може об'єднуватися із закупівлею. До контрольної точки зберігання сировини належать витрати на утримання обладнання для зберігання та комплекс інших витрат згідно з елементами. Контрольна точка виробництва охоплює перелік інших контрольних точок, які відповідають етапам технологічного процесу.

Облік витрат за центрами відповідальності і контрольними точками характеризується високою трудомісткістю, тому в табл. 3.1 розглянемо кодування рахунків обліку за контрольними точками.

Таблиця 3.1

**Відкриття аналітичних рахунків до рахунку 23 «Виробництво»
в підприємстві молочної галузі**

Рахунок	Назва
23	Виробництво
231	Основне виробництво
231.1	Основне виробництво молока
231.2	Основне виробництво масла
231.3	Основне виробництво сметани
231.4	Основне виробництво кефіру
231.5	Основне виробництво йогурту
231.6	Основне виробництво сиру
232	Допоміжне виробництво
232.1	Виробнича лабораторія
232.2	Ремонтно-механічний цех
232.3	Електроремонтний цех
232.4	Паросиловий цех
232.5	Цех аміачно-повітряних компресорів
232.6	Інші відділи

У підприємствах молочної галузі, до складу допоміжного виробництва звичайно входять: виробнича лабораторія, ремонтно-механічний, електроремонтний, паросиловий цехи, цех аміачно-повітряних компресорів та інші відділи. Згідно із запропонованими рахунками виробництва вводять групування за рахунками 26, 90, 93 (рис. 3.2).

Під час виробництва асортименту продукції вузької спеціалізації на кожній стадії технологічного процесу виробництва з'являються залишки сировини, які не використовуються надалі у виробництві, тобто цю сировину не включають у собівартість готової продукції, однак вона повинна бути відображена в бухгалтерському обліку [75, с. 272].

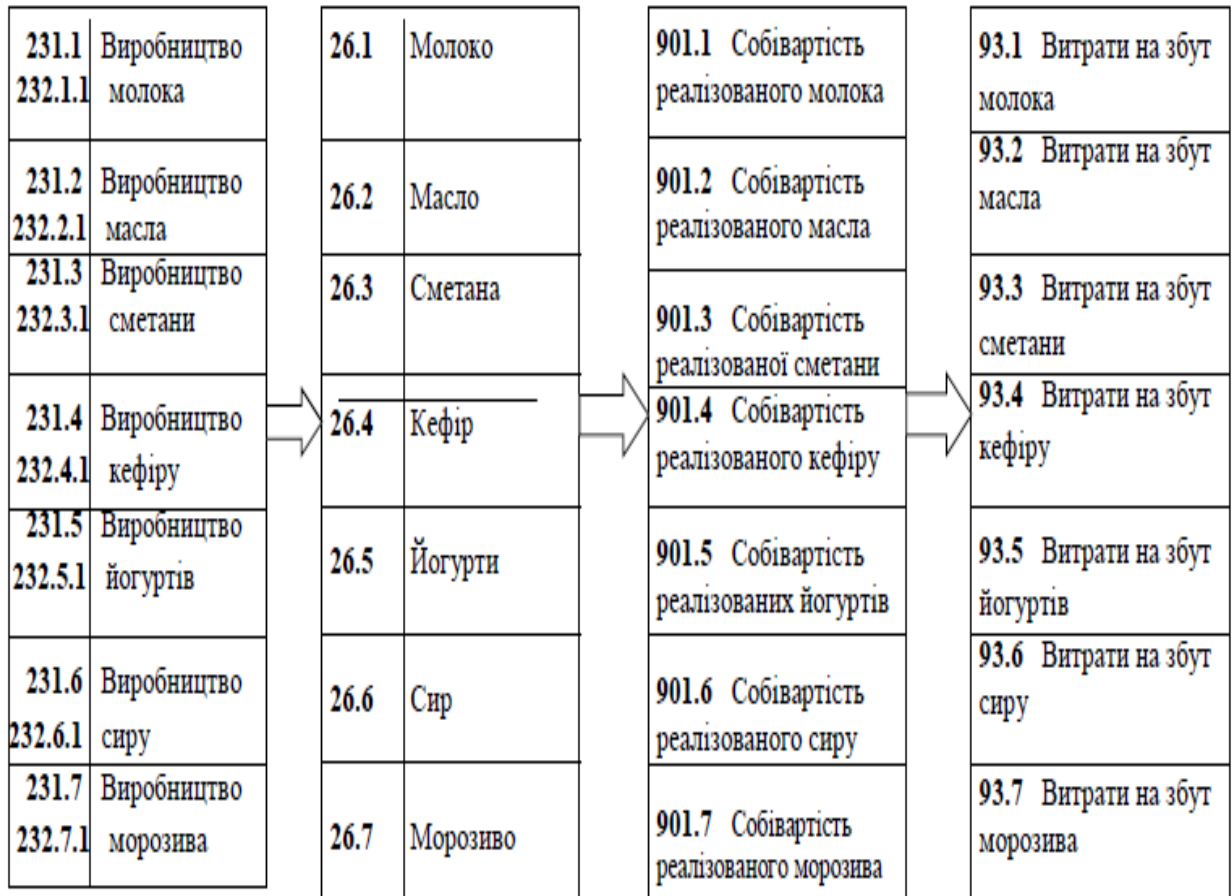


Рис. 3.2. Рахунки для обліку молочних продуктів

Звертаючись до управління витратами, О. С. Полікарпова зазначає, що під час розроблення системи управління за центрами відповідальності, щоб забезпечити ефективність її функціонування, необхідно врахувати такі основні чинники:

1) під час виокремлення центрів відповідальності та формування бюджетів повинна забезпечуватися відповідність повноважень та відповідальності. До бюджету центру відповідальності мають входити лише ті показники, досягнути яких можливо лише за ефективної роботи керівника цього центру та його персоналу;

2) системою обліку має забезпечуватися коректність списання витрат на центр відповідальності, де такі витрати виникли. Це можна забезпечити завдяки зазначенню на первинному документі коду відповідального підрозділу (тобто розробкою системи кодування);

3) системою стимулювання має відображатися залежність матеріальної винагороди керівника центру відповідальності від досягнутих показників із виконання бюджетів;

4) витрати на функціонування системи управління за центрами відповідальності не повинні перевищувати принесеного нею ефекту. Цього можна досягти за допомогою аналізу рівня суттєвості витрат, що стосуються кожного центру відповідальності;

5) керівник центру зобов'язаний складати кошториси (бюджети) за певний період і звітувати про фактичні витрати й результати в розрізі таких кошторисів (бюджетів) [63, с. 99].

Отже, формуючи інформацію про витрати за їхніми центрами, потрібно застосувати систему нормативного методу або його елементи. Під час застосування нормативного методу витрати групують за причинами і за винуватцями витрат, тобто за центрами відповідальності усередині місць виникнення витрат [52, с. 47] (рис. 3.3).

Щодо молочних підприємств, то організація групування витрат за центрами останніх і центрами відповідальності допоможе тільки встановити належність витрат до конкретного місця, однак не дасть змоги з'ясувати їхню належність до технологічної стадії [43, с. 30] (табл. 3.2).

На основі даних контрольних точок складають графіки відхилень, тобто графіки являтимуть собою своєрідну форму звітності в цій системі, тоді як систему обліку за центрами відповідальності забезпечує відповідна система внутрішньої звітності, якою передбачається звітування кожного центру відповідальності стосовно результатів його діяльності за певні періоди.

Отже, у поняттях центру відповідальності, центру витрат і контрольної точки витрат є подібність у контексті контролю виробничих витрат. Облік за центрами відповідальності вимагає децентралізації підрозділів підприємства, згідно з якою кожен підрозділ спроможний вести окрему бухгалтерію, а в кінці



Контрольні точки	КТ закупівлі	КТ переробки	КТ пакування	КТ зберігання
Операції контрольних точок	Приймання сировини та її підготовка до виробництва	Виробництво продукту	Фасування продуктів в тару	Зберігання готової продукції
Витрати контрольних точок	Матеріальні витрати (основна сировина)		Тара, етикетки	
	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи працівників	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи виробничих працівників	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи пакувальників	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи комірників
	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі
	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин і обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин і обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання
	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати

Рис. 3.3. Види витрат у контрольних точках

звітнього періоду отримують звіт, в якому витрати не розподіляються за технологічним процесом, а саме:

- ✓ транспортний відділ показує витрати щодо всього транспорту, у той час як в обліку витрат за контрольною точкою виокремлюються транспортні витрати на: заготівлю молока-сировини, внутрішні перевезення, збут готової продукції;

- ✓ у виробничому обліку за центрами відповідальності дається загальна картина витрат, водночас в обліку за контрольною точкою розподіляються витрати на: приймання молока, зберігання, сквашування, розлив і зберігання готової продукції;

- ✓ завдяки обліку за контрольною точкою можливо аналізувати витрати в

послідовності процесу виробництва, тоді як в обліку за центрами відповідальності передбачено лише розподіл загальних витрат за окремими підрозділами;

✓ в інформації про витрати за контрольними точками можливо побачити рівень витрат на конкретному етапі технологічного процесу виробництва продукції.

Таблиця 3.2

Систематизація центрів витрат і центрів відповідальності в молокопереробному підприємстві

Центри відповідальності п'ятого рівня	Директор																
Центри відповідальності четвертого рівня	Керівник виробництва																
Центри відповідальності третього рівня	Головний інженер						Керівник цехів допоміжного виробництва			Керівник цехів підготовчих процесів			Керівник цехів процесу обробки			Керівник підсобно-виробничих цехів	
Види виробництв	Цехи основного виробництва						Цехи допоміжного виробництва			Цехи та дільниці підготовчих процесів			Цехи та дільниці процесу обробки			Підсобно-виробничі цехи	
Центри відповідальності другого рівня	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник дільниці	Керівник дільниці	Керівник дільниці	Керівник цеху	Керівник цеху
Центри витрат	Молочний цех	Маслоцех	Сирцех	Цех сушки	Цех по виготовленню йогуртів	Цех морозива	Ремонтно-буд. цех	Ремонтно-мех. цех	Електроцех	Цех нормалізації молока	Охолоджувальний цех	Заквасочна	Пастеризаційна дільниця	Розрізування згустків	Дільниця сквашування	Транспорт	Пакувальний цех
Центри відповідальності першого рівня	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи
Первинні центри відповідальності	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники

Оскільки витрати галузі здатні змінюватися, потрібно систематизувати теорії ухвалення управлінських рішень на молокопереробних підприємствах. У цих підприємствах доцільно застосовувати таку систему обліку. Суб'єкт

впливу, управляючи виробничими витратами в системі, досягає високого рівня гнучкості та динамічності контролю. Ця система становить собою елемент внутрішньогосподарського обліку й контролю. За допомогою реалізації даних системи можлива візуалізація для адміністративного персоналу даних бухгалтерського обліку з метою подальшого прийняття ним ефективних управлінських рішень. Застосування системи контрольних точок дає змогу запобігти виходу витрат поза критичні межі і надалі здійснювати контроль за ними. З теоретичного погляду відображені результати також мають значення, адже можливо їх використовувати, досліджуючи аналогічні технологічні процеси виробництва продукції.

3.2. Перспективи застосування нормативного методу обліку переробки молока

Позаяк молоко і молочні продукти – особливо цінні й незамінні в харчуванні людини, перспективи функціонування та розвитку молочної галузі бачаться надзвичайно актуальними.

У результаті аналізу основних тенденцій розвитку молочної промисловості доцільно виокремити основні напрями підвищення конкурентоспроможності продукції галузі (рис. 3.4).

До них належать: налагодження виробництва екологічно чистої продукції, поліпшення смакових якостей молочних виробів, зменшення вмісту консервантів у продукції, виробництво дієтичних товарів і товарів для хворих на цукровий діабет, збільшення частки знежиреної і нежирної продукції, впровадження нетрадиційних видів молокопродукції з новими споживчими властивостями (сиркові маси, десерти, соуси, молоко і масло із смаковими наповнювачами), поліпшення упаковки, проведення ширшої та більш дієвої рекламної кампанії, застосування прогресивних методів зі стимулювання збуту

(наприклад, системи знижок для малозахиснених верств населення), створення потужнішої збутової мережі [2, с. 135].

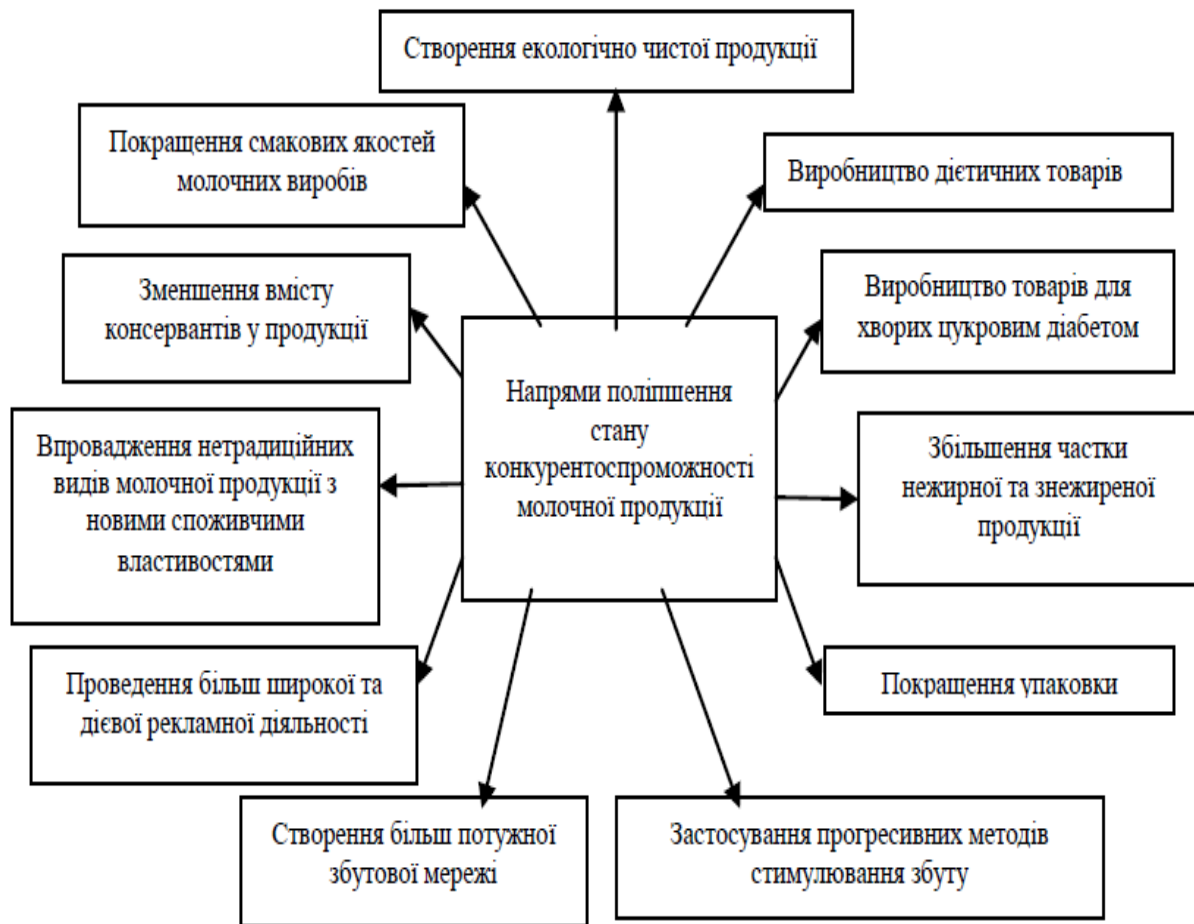


Рис. 3.4. Напрями підвищення конкурентоспроможності молочної продукції

Зростання ефективності суспільної праці, темпів науково-технічного прогресу, ефективна структура виробництва і раціональний функціональний розподіл потужностей впливають на зростання якості і конкурентоспроможності молокопродукції, що, своєю чергою, забезпечує покращання використання матеріальних активів, ріст прибутковості виробництва, зростання ефективності використання інвестицій, гарантує задоволення попиту споживачів у більш повному обсязі, сприяє виходу підприємства на світовий ринок, збільшенню експорту молокопродукції, формуванню іміджу підприємства як надійного ринкового партнера.

На сьогодні ваговою та актуальною і не вирішеною до кінця проблемою молочної галузі, що вимагає розв'язання, є необхідність удосконалення обліку та облікового процесу.

На основі практичного досвіду можна зазначити, що внутрішньогосподарський облік у підприємствах молочної галузі можливо організувати, використовуючи спеціальні методики, до яких належать: нормативний метод із складанням звітності за 15 днів, нормативний метод на основі складання щоденної звітності, облік на основі жиробалансу, рецептурний метод обліку зі застосуванням методики розрахунків згідно з жиробалансом. Три перші з перелічених методик досить широко застосовуються в молокопереробних підприємствах. На думку дослідників галузі, найперспективнішим можна вважати нормативний метод обліку витрат зі щоденною звітністю. Використовуючи на практиці цей метод, можливо щоденно, тобто постійно, проводити контроль й аналізувати, наскільки ефективно здійснює свою діяльність кожен центр відповідальності, а також ухвалювати своєчасні ефективні управлінські рішення у випадку, якщо не дотримуються вимоги ведення технологічного процесу й допущено відхилення від прийнятих норм витрат молокосировини і матеріалів.

Залежно від асортименту продукції, яку виготовляють, а також особливостей організації технологічного процесу на молокопереробних підприємствах, як уже зазначалося, використовують традиційно такі головні методи обліку витрат, як нормативний, попередільний і позамовний.

При цьому нормативний метод обліку витрат пов'язаний органічно зі системою норм та нормативів і становить основну частину системи контролю формування витрат і калькулювання собівартості. За допомогою цього методу можливе своєчасне виявлення і з'ясування причин та винуватців відхилень фактичних витрат від чинних норм і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління ним. Для нормативного методу характерною рисою є ведення зведеного обліку витрат на виробництво у межах цехів, за однорідними

групами або видами виробів із розмежуванням витрат у розрізі норм і відхилень від них.

Натомість попередільний метод обліку витрат знайшов широке застосування у виробництвах із послідовною переробкою сировини, в яких у процесі виробництва окремі стадії технологічного циклу мають самостійну технологію та організацію виробництва.

Цей метод використовують зазвичай у підприємствах, де виготовляють однорідну за характером використання вихідних сировини й матеріалів та способом обробки масову продукцію, переважно у фізико-хімічних і термічних процесах виробництва під час перетворення сировини на готову продукцію, за умов безперервного технологічного процесу чи низки послідовних виробничих процесів.

Витрати в попередільному методі узагальнюють за окремими переділами, це дає змогу калькулювання собівартості продукції кожного переділу. Частина цієї продукції використовується як напівфабрикати у наступних переділах, а частина реалізується на сторону. З одного виду сировини (тобто молока) у молочній промисловості виготовляється різnorідна продукція залежно від спеціалізації наступних виробництв. Цією специфікою молочного виробництва зумовлена необхідність окремого калькулювання проміжних продуктів, тобто напівфабрикатів, які у витратах наступних переділів відтворено в складі комплексної статті «Напівфабрикати власного виробництва».

Водночас позамовний метод використовують у дрібносерійних виробництвах. Спеціалізація таких виробництв – це виготовлення окремих виробів, модифікацій, марок невеликими партіями або як окремих одиниць. Упродовж року виготовлення окремих виробів традиційно може не повторюватись. Цей метод широко застосовується під час калькулювання собівартості виконаних ремонтно-відновлювальних робіт щодо основних засобів, які виконують у ремонтно-механічних і ремонтно-будівельних цехах допоміжних виробництв усіх галузей, зокрема й у підприємствах із переробки

молока. Його використовують також з метою обліку витрат, що пов'язані з наданням послуг та виконанням разових замовлень і робіт для сторонніх організацій. За використання позамовного методу об'єктом обліку вважаються окремі замовлення з виробництва певних оригінальних виробів або дрібних серій таких виробів, певний різновид послуг або разове замовлення з метою внутрішнього використання чи реалізації на сторону.

Розглянувши варіанти калькулювання собівартості за позамовним методом, доходимо висновку, що здебільшого об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання збігаються.

У переробних підприємствах АПК нормативний метод обліку витрат застосовували, враховуючи галузеві особливості, ще під час планової економіки, а надто в період перебудови економічних відносин, коли за мету ставили побудову госпрозрахункових відносин у державі [5, с. 124]. Однак широкого використання за тих умов цей метод не отримав. Це можна пояснити виникненням певних труднощів, що пов'язані з підготовкою нормативного господарства, необхідністю своєчасного його оновлення і слабкою зацікавленістю певних служб підприємства, а саме планово-економічного відділу і бухгалтерії, у впровадженні й застосуванні на практиці зазначеного методу.

Однак за умов ринкових перетворень застосовувати в практичній діяльності українських підприємств, зокрема й молокопереробних, нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції власного виробництва доцільно і перспективно. Цей метод багато в чому схожий із методом «стандарт-кост», який широко застосовують в обліковій практиці у зарубіжних компаніях. На практиці, використовуючи нормативний метод, можливо постійно виявляти й контролювати відхилення від чинних норм споживання виробничих і трудових ресурсів, здійснювати управління витратами і впливати на ціноутворення й забезпечення загалом рентабельної діяльності підприємства.

Для впровадження нормативного методу потрібно провести значну містку за часом і трудомістку попередню роботу з підготовки нормативного господарства, яке б відповідало особливостям технологічного процесу підприємства, провести ретельну індивідуальну роботу з усіма відповідальними особами, що передбачатиме в перспективі постійне оновлення норм та нормативів під впливом різноманітних чинників. На підприємствах потрібно організувати строгий контроль дотримання норм витрат з метою недопущення необґрунтованих відхилень від технологічних параметрів у виробництві продукції.

Здебільшого у вітчизняних молокопереробних підприємствах, в яких застосовують нормативний метод обліку витрат, використовують на практиці тільки певні фрагменти нормативної галузевої бази, які вже значною мірою застаріли; не розроблено норм і нормативів, які враховують особливості безпосередньо конкретного підприємства. Особливо йдеться про енергоресурси, тепло, холод, пару, воду за умов перманентних енергетичних проблем і криз, які все частіше виникають на політичному ґрунті. Тому проблема якісної організації обліку використання цих ресурсів на молокопереробних підприємствах вбачається актуальною.

Для зростання ефективності переробки молока необхідно модернізувати діючі теплові мережі, щоб реалізувати реальний потенціал енергозбереження, економити паливо, пару, холодну й гарячу воду, електроенергію. У підприємствах галузі потрібне формування балансів використання тепла, що допоможе оцінити потенціал енергозбереження в технологічних процесах і визначити конкретизовані додаткові об'єкти обліку за центрами витрат.

В окремих підприємствах замість технологічних норм використання матеріальних і пально-матеріальних ресурсів використовують укрупнені розрахунково-статистичні нормативи, за якими неможливе здійснення контролю витрат за відхиленнями, крім того, цим створюються умови для зловживань.

У підприємствах галузі, як свідчать дослідження, зафіксовано незадокументовані відхилення від чинних норм споживання виробничих ресурсів, а це засвідчує низький рівень первинного обліку, свідчить про те, що відсутні розроблені внутрішні облікові реєстри і звітність.

З метою організації ефективного контролю раціонального використання сировини та матеріалів під час переробки молока доцільне використання рецептурних журналів із доповненням їх додатковими графами стосовно норм використання ресурсів і відхилення від них. Окрім того, потрібно організувати належний облік виробітку й використання робочого часу в кожному центрі виникнення витрат.

Хоча запровадження нормативного методу обліку витрат потребує проведення значної попередньої роботи, яка полягає у формуванні нормативного господарства, розробленні внутрішньої первинної документації, облікових реєстрів, управлінської звітності, однак для молокопереробних підприємств цей метод є найдоцільнішим для обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

Правовою основою законодавства щодо охорони праці є Конституція України, Кодекс цивільного захисту України, Закон України «Про охорону праці» [39], [37], [70].

Державна політика щодо охорони праці ґрунтується на конституційних правах кожного громадянина на належні, безпечні та нешкідливі умови праці та пріоритету життя і здоров'я працівника відносно результатів виробничої діяльності підприємства. У практичній реалізації цієї політики велике значення має постійне поліпшення умов та гігієни праці, удосконалення технічних засобів та організаційних заходів, навчання, підвищення кваліфікації з питань охорони праці тощо. Водночас реформування власності, поява великої кількості малих підприємств, обмеженість коштів на їх оснащення, незадовільний технічний рівень виробництв, втрата професійних навичок за період кризового стану економіки у значної кількості вивільненого працездатного населення є чинниками, що можуть спричинити різке зростання рівня травматизму на виробництві й професійних захворювань у найближчому майбутньому.

Оцінку рівня стану охорони праці у підрозділах ТОВ «Старий Порицьк» здійснюють відділ охорони праці та спеціалізовані комісії за результатами періодичного контролю за відповідний період на підставі статистики травматизму, аналізу усунення порушень, виявлених під час попереднього контролю, зазначених у приписах інженерів охорони праці, органів нагляду тощо.

В організації охорони праці у ТОВ «Старий Порицьк» беруть участь керівники господарств і підрозділів, що певним чином впливають на цей процес.

Кожен працівник повинен пройти підготовку з охорони праці. З новими працівниками, яких приймають на роботу, проводять інструктаж, проходження

якого фіксують у картці обліку вступного інструктажу, що зберігається в особистій справі працівника. Інструктаж на робочому місці проводять керівники виробничих підрозділів, що роблять записи у «Журналі реєстрації інструктажу з техніки безпеки». Своєчасність навчання з безпеки праці контролює інженер з охорони праці.

Відповідно до Закону України «Про охорону праці» фінансування заходів з охорони праці здійснюють власники підприємства. Працівники не несуть жодних витрат на заходи з охорони праці. Фінансування профілактичних заходів з охорони праці, виконання загальнодержавних, галузевих та регіональних програм поліпшення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, інших державних програм, спрямованих на запобігання нещасним випадкам та професійним захворюванням, передбачається здійснювати за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів, що виділяються окремим рядком, та за рахунок інших джерел фінансування, визначених законодавством.

Для підприємств, незалежно від форм власності, або фізичних осіб, які використовують найману працю, витрати на охорону праці становлять не менше ніж 0,5% від фонду оплати праці.

З метою дослідження стану організації охорони праці проводять аналіз виробничих травм і професійних захворювань. Важливе значення для охорони праці у сільському господарстві має аналіз виробничого травматизму. Такий аналіз потрібен для того, щоб виявити причини виробничих травм і захворювань. Показники виробничого травматизму, підраховані під час аналізу, застосовують також для визначення динаміки їх змін, порівняння рівня виробничого травматизму між окремими дільницями (бригадами), галузями, господарствами. Тільки завдяки правильно встановленим причинам виробничих травм чи аварій вдається найточніше вжити заходів щодо їх запобігання.

Серед найпоширеніших оцінних показників стану охорони праці слід виділити показники частоти травматизму – $P_{\text{ЧТ}}$ та тяжкості – $P_{\text{ТТ}}$. Ці показники

дають змогу вивчати динаміку травматизму на підприємстві, порівнювати його з іншими підприємствами.

Недоліком коефіцієнтів частоти, тяжкості та втрат є те, що вони не виявляють випадків із тяжким і смертельним наслідками. Для аналізу травматизму з урахуванням зазначених недоліків введено новий показник – коефіцієнт $P_{сн}$, який враховує кількість травм зі смертельним наслідком та таких, що спричинили інвалідність.

$$P_{чт} = T \times \frac{1000}{P}, \quad (4.1)$$

$$P_{тт} = \frac{D_T}{T}, \quad (4.2)$$

де T – кількість випадків травматизму за звітний період; P – середньоспискова кількість працівників; D_T – кількість днів непрацездатності через травми.

Показник втрат працездатності $P_{нт}$ через травми – це число людино-днів непрацездатності, що припадає на 1000 працівників:

$$P_{нт} = 1000 \times \frac{D_T}{P}. \quad (4.3)$$

Отже, якісна сторона нещасних випадків визначається показниками $P_{тт}$ і $P_{сн}$, які доповнюють один одного.

Кількість травм зі смертельними наслідками визначають за допомогою коефіцієнта $P_{сн}$:

$$P_{с.н.} = \frac{C \times 100}{T}, \quad (4.4)$$

де C – кількість випадків зі смертельними наслідками або інвалідності; T – загальна кількість нещасних випадків.

Під дією шкідливих чинників на виробництві у робітників можуть виникати гострі професійні або хронічні отруєння й захворювання. Розслідування та облік професійних отруєнь і захворювань здійснюється згідно з діючим Положенням. Також розраховують показники частоти випадків

захворювань $P_{чз}$, важкості захворювань $P_{тз}$ та втрат працездатності $P_{дз}$ через хвороби, які припадають на 100 працюючих [7]:

$$P_{чз} = 3 \times \frac{100}{P}, \quad (4.5)$$

$$P_{вз} = \frac{D_3}{3},$$

$$P_{дз} = D_3 \times \frac{100}{P}, \quad (4.6)$$

де 3 – кількість випадків захворювань за звітний період; D_3 – кількість днів непрацездатності через захворювання працівників за цей же період; P – загальна кількість працюючих.

Основні показники з охорони праці стосовно травматизму, визначені за статистичним методом, показано у табл. 4.1.

Таблиця 4.1.

Аналіз виробничого травматизму у ТОВ «Старий Порицьк»

Показник	Умовні позначення	Рік			2020 р. у % до 2018р.,
		2018	2019	2020	
Середньоспиксове число працюючих, осіб	P_p	26	26	26	100,0
Фактично витрачено на одного працюючого, грн	A_{ϕ}	7,93	7,57	7,61	95,96
Кількість нещасних випадків	T	1	0	1	100,0
Кількість днів непрацездатності	$D_{н}$	24	0	19	93,24
Показник частоти травматизму	$P_{ч}$	1,8	0	1,2	91,01
Показник тяжкості травматизму	$P_{т}$	5,7	6,3	6,1	107,02
Показник втрат (непрацездатності)	$P_{в}$	105,5	100,1	99,0	93,84

Аналізуючи стан охорони праці у ТОВ «Старий Порицьк» варто зазначити, що рівень травматизму потребує покращення як у фінансовому напрямі, та і в підвищенні виробничої дисципліни з боку працівників. Як бачимо, показник частоти травматизму ($P_{ч}$) спадає, що є позитивним, а показник втрат спадають, що є певною позитивною стороною функціонування системи управління

охороною праці, проведених профілактичних заходів – навчань, інструктажів, підвищення кваліфікації тощо.

На основі аналізу стану охорони праці у ТОВ «Старий Порицьк» необхідно реалізувати низку заходів, що дасть змогу знизити рівень травматизму, покращити умови праці. Насамперед доцільно створити оптимальні мікрокліматичні умови, які забезпечують високу працездатність і продуктивність праці; забезпечити працівників спецодягом та іншими засобами індивідуального захисту, які зменшують вплив шкідливих факторів.

Постійний контроль за додержанням працівниками вимог нормативних актів про охорону праці покладено на інженерів з охорони праці. Керівники зобов'язані за власний кошт організувати проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботах із шкідливими чи небезпечними умовами праці або таких, де є потреба у професійному доборі, а також щорічного обов'язкового медичного огляду осіб віком до 21 року.

4.2. Планування заходів з покращання охорони праці та їх фінансування

Важливою функцією управління охороною праці є планування організаційно-технічних заходів щодо охорони праці, яке має вирішальне значення для підвищення ефективності роботи з охорони праці. Слід зазначити, що планування роботи з охорони праці на підприємствах ведеться переважно нецілеспрямовано, і тому вся робота не дає вагомого зниження виробничого травматизму. На більшості підприємств не проводять необхідну аналітичну передпланову роботу, зокрема прогнозування цієї діяльності. Тому важливого значення набуває застосування методів прогнозування небезпечних та шкідливих виробничих факторів завдяки аналізу проектно-конструкторських і технологічних розробок та діючих виробничих процесів, визначення головної й локальних стратегій роботи з охорони праці на підставі встановлення причин

виробничого травматизму й профзахворювань, вивчення стану умов праці за результатами паспортизації й атестації робочих місць, збору пропозиції від працівників, уповноважених з охорони праці, та профспілок, аналізу експертних оцінок. Планування робіт з охорони праці може бути перспективне, поточне (річне) та оперативне (квартальне, щомісячне, декадне). При цьому використовують: плани економічного й соціального розвитку підприємств; плани організаційно-технологічних заходів, спрямовані на поліпшення умов праці; матеріали атестації робочих місць; матеріали розслідування нещасних випадків на виробництві; пропозиції комісії з охорони праці.

Сьогодні у ТОВ «Старий Порицьк» спостерігається незначне виділення коштів на охорону праці, у зв'язку з фінансовими труднощами та низькою прибутковістю господарства. Незначна сума виділених коштів не може забезпечити суттєвого покращання стану охорони праці. Дані про виконання заходів із покращання охорони праці та витрати коштів у ТОВ «Старий Порицьк» наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2.

Заходи з охорони праці та витрати коштів у ТОВ «Старий Порицьк»

Зміст заходів	Вартість робіт, тис. грн			Строки виконання заходів	Відповідальний за виконання заходів
	Рік				
	2018	2019	2020		
Створено здорових та безпечних умов праці (разом витрат)	43,5	47,8	35,1	Протягом року	Заступник голови райдержадміністрації
а/ організаційні заходи	15,0	16,1	9,4	Протягом року	Заступник голови райдержадміністрації
б/ забезпечення працюючих засобами індивідуального захисту	8,0	7,5	8,2	Протягом року	Заступник голови райдержадміністрації
в/ навчання та поширення досвіду з охорони праці	6,0	6,5	4,5	Протягом року	Заступник голови райдержадміністрації
г/ інформаційне та нормативно-правове забезпечення охорони праці	7,5	8,2	6,0	Протягом року	Заступник голови райдержадміністрації
г/ покращення умов праці	7,0	9,5	7,0	Протягом року	Заступник голови райдержадміністрації

Джерелами фінансування заходів щодо поліпшення умов праці на підприємствах можуть бути: власні кошти підприємств, фінансові ресурси, кредити, бюджетні кошти держави, благодійні внески тощо. Розрахунок витрат коштів для впровадження рекомендованих заходів з охорони праці у господарстві виконують залежно від характеру пропонованих заходів.

Кошти на охорону праці підприємств повинні використовуватися тільки на виконання комплексних заходів, які погоджені з місцевим органом Державного комітету з нагляду за охороною праці та забезпечують досягнення встановлених нормативів з охорони праці, подальше підвищення рівня охорони праці в умовах діючого виробництва. До таких заходів належать:

1. Атестація робочих місць на відповідність їх нормативним актам про охорону праці.

2. Розроблення, виготовлення та встановлення на діючих об'єктах засобів колективного захисту працюючих, засобів протиаварійного захисту, приладів і пристроїв безпеки.

3. Навчання працюючих з питань охорони праці, проведення нарад, семінарів, оглядів-конкурсів.

4. Забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям та іншими засобами індивідуального захисту.

5. Впровадження автоматичного та дистанційного управління виробничим обладнанням, технологічними процесами, засобами транспортування та підйому з метою забезпечення безпеки працюючих, у тому числі механізація й автоматизація робіт із підвищеною небезпекою та робіт, пов'язаних із фізичним і нервово-психічним перевантаженням.

6. Впровадження систем автоматичного контролю та сигналізації наявності шкідливих, небезпечних і виробничих факторів, а також запобіжних пристроїв, що забезпечують аварійне відключення технологічного й енергетичного устаткування в разі виникнення небезпеки для обслуговуючого персоналу та працюючих.

7. Впровадження технічних пристроїв та устаткування, що забезпечують захист працюючих від ураження електричним струмом, дії статичної електрики та розрядів блискавок.

8. Модернізація технологічного, транспортного та інших видів обладнання з метою доведення його до вимог нормативних актів про охорону праці.

9. Реконструкція наявних систем природного та штучного освітлення з метою досягнення нормативних вимог щодо освітленості робочих місць діючого виробництва, евакуаційних виходів та місць масового переходу.

10. Проведення обов'язкового попереднього, періодичного і позапланового медичного огляду працівників.

Ці заходи є основою для опрацювання колективного договору. Визначення першочергових заходів ять на підставі даних атестації робочих місць на відповідність їх нормативним актам про охорону праці, аналізу причин нещасних випадків на виробництві та профзахворювань з урахуванням їх економічної та соціальної ефективності.

4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці

Результатом втілення діяльності з охорони праці на сільськогосподарському підприємстві є відповідний соціальний і економічний ефект, який проявляється в наступному: по перше, підвищенням продуктивності праці, збільшенням обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і основних засобів; по друге, зниженням матеріальних витрат унаслідок уникнення травматизму і професійних захворювань, що означено зниженням оплати листків непрацездатності.

Для аналізу рівня ефективності заходів з поліпшення умов і охорони праці потрібно порівняти наслідки травматизму у грошовому виразі, а також затрати на ці заходи до і після їх впровадження, крім того, заходи з покращання стану охорони праці спричиняють підвищення продуктивності праці.

1. Порівняльна економічна ефективність заходів для попередження нещасних випадків:

$$E = Q - E_h(K_2 - K_1), \quad (4.7)$$

де Q – річна економія внаслідок зниження виробничого травматизму;

E_h – нормативний коефіцієнт ефективності заходів охорони праці, $E_h = 0,08$;

K_2, K_1 – витрати для впровадження заходів з метою попередження нещасних випадків за попередній і звітний роки.

2. Річна економія, Q :

$$Q = M_{n1} - M_{n2}, \quad (4.8)$$

де $M_{n1} - M_{n2}$ – матеріальні наслідки виробничого травматизму в попередньому і звітному роках.

3. Матеріальні наслідки травматизму:

$$M_n = D_T \times S \times \Phi, \quad (4.9)$$

де D_T – кількість людино-днів непрацездатності з втратою працездатності на один день; S – середня денна заробітна плата одного працівника;

Φ – коефіцієнт матеріальних наслідків, $\Phi = 2$

4. Термін окупності на охорону праці:

$$T = K_2 / Q \quad (4.10)$$

До основних елементів, які складають матеріальні наслідки травматизму, відносять:

- ✓ виплати за листками непрацездатності у результаті травматизму, грн.;
- ✓ вартість невиробленої продукції в результаті нещасних випадків, грн.;
- ✓ інші матеріальні витрати, грн., які передбачають затрати на утримання стаціонарних і лікування амбулаторних хворих, доплати за тимчасового переведення потерпілих на легшу роботу, допомогу членам сімей потерпілих, затрати на підготовку кадрів на місце тих, що вибули через травми.

Для отримання початкових даних складають таблицю показників (табл. 4.3).

Таблиця 4.3.

Показники матеріальних наслідків травматизму у ТОВ «Старий Порицьк»

Показник	Значення показника
Втрати праці в результаті виробничого травматизму, дні	43
Середньоденна заробітна плата одного працівника, грн.	405
Витрати на оплату лікарняних листків, грн.	16615
Середньоденна вартість виробітку одного працівника, грн.	1290
Вартість недоданої продукції у результаті виробничого травматизму, грн.	28270
Матеріальні втрати від травматизму, грн.	37327

Із табл. 4.3 очевидно, що матеріальні втрати від травматизму у ТОВ «Старий Порицьк» становлять приблизно 37,3 тис. грн. А матеріальні втрати від професійних захворювань – 15,8 тис. грн. (табл.4.4).

Таблиця 4.4.

Показники матеріальних наслідків у результаті захворювань, пов'язаних із несприятливими умовами праці, 2020 рік

Показник	Значення показника
Втрати праці у результаті захворювань, дні	19
Середньоденна зарплата одного працівника, грн.	405
Затрати на оплату лікарняних листків, грн.	8800
Середньоденна вартість виробітку одного працівника, грн.	1290
Вартість недоданої продукції у результаті професійного захворювання, грн.	46400
Матеріальні втрати від професійних захворювань, грн.	15800

Загальний стан охорони праці у ТОВ «Старий Порицьк» можна вважати задовільним. Існуючий рівень травматизму та професійних захворювань за незначного фінансування заходів з охорони праці вказують на малоефективну організацію робіт щодо забезпечення відповідного рівня техніки безпеки, виробничої санітарії та пожежної безпеки на робочих місцях (табл.4.5).

Таблиця 4.5.

Економічна ефективність заходів з покращання охорони праці, 2020 рік

Показник	Значення показника
Затрати праці у результаті виробничого травматизму і захворювань, дні	223
Затрати на оплату лікарняних листів, грн.	23415
Вартість недоданої продукції, грн.	64670
Матеріальні витрати у результаті захворювань і виробничого травматизму, грн.	53127
Економічний ефект від впровадження заходів щодо покращання охорони праці, грн.	18027
Сума коштів для покращання охорони праці, грн.	35100
Термін окупності вкладених коштів, роки	1,9

Із таблиці 4.5 видно, що витрати на охорону праці у ТОВ «Старий Порицьк» за прогнозами окупляться протягом 1,9 року.

Підсумовуючи проведені розрахунки вважаємо, що у майбутньому доцільно збільшити фінансування витрат на охорону праці, покращувати охорону праці за рахунок наявних у сільськогосподарських підприємствах ресурсів, забезпечити на відповідному рівні трудову дисципліну тощо.

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

У відповідності до Кодексу цивільного захисту України держава, як гарант цього права створює систему Цивільної оборони, яка на межі має захист населення від небезпечних наслідків аварій і катастроф техногенного, екологічного, природного та воєнного характеру. Тобто держава не тільки проголошує право населення на захист свого життя і здоров'я в умовах надзвичайних ситуацій, але і гарантує це право створюючи загальну систему захисту населення, систему цивільної оборони. Відповідальність за організацію та стан цивільної оборони на об'єктах господарювання несе керівник господарства, установи та організації.

Держава як гарант цього права створює систему цивільної оборони, ставить за мету захист населення від небезпечних наслідків аварій і катастроф техногенного, екологічного, природного та воєнного характеру.

Основною функцією органів державної виконавчої влади у разі виникнення НС є захист населення та організація його життєзабезпечення.

До ймовірних природних надзвичайних ситуацій на території господарств Городоцького району слід віднести урагани, грози, затоплення, снігові заметілі тощо; до техногенних – аварії на автошляхах, фермах, електричному господарстві, аварії, пов'язані з витіканням хімічних речовин, пально-мастильних матеріалів тощо.

На об'єктах народного господарства, зокрема сільськогосподарських підприємствах, з урахуванням виробничих умов встановлюють протипожежний режим і розробляють інструкції як для всього об'єкта, так і для окремих цехів, діляниць, бригад. В інструкціях наводять норми зберігання різних матеріалів, зазначають місця, де не можна курити і влаштовувати відкрите полум'я, описують порядок дій у разі виникнення пожежі.

Організація життєзабезпечення населення в разі виникнення надзвичайної ситуації є одним із основних завдань цивільної оборони України. Заходи життєзабезпечення здійснюють центральні та місцеві органи державної виконавчої влади, структурні підрозділи у їх складі, що безпосередньо відповідають за захист населення, адміністрації підприємств, установ і організацій з метою задоволення життєвих потреб громадян, які потерпіли від наслідків надзвичайних ситуацій.

Основними заходами є: надання житла; організація харчування; забезпечення одягом, взуттям і товарами першої необхідності; медичне обслуговування тощо.

Організація життєзабезпечення населення в екстремальних умовах є комплексом заходів, спрямованих на створення і підтримання нормальних умов, життя здоров'я і працездатності людей. Комплекс передбачає:

- ✓ управління діяльністю робітників і службовців, всього населення при загрозі та виникненні НС;
- ✓ захист населення та територій від наслідків аварій, катастроф тощо;

- ✓ забезпечення населення питною водою, продовольчими товарами і предметами першої необхідності;
- ✓ захист продовольства, харчової сировини, фуражу, водо-джерел від радіаційного, хімічного та біологічного зараження (забруднення);
- ✓ житлове забезпечення і працевлаштування;
- ✓ комунально-побутове обслуговування;
- ✓ медичне обслуговування;
- ✓ навчання населення способів захисту і дій в умовах надзвичайних ситуацій;
- ✓ розробка і своєчасне введення режимів діяльності в умовах радіаційного, хімічного та біологічного зараження;
- ✓ санітарну обробку;
- ✓ знезараження території, споруд, транспортних засобів, обладнання, сировини, матеріалів і готової продукції;
- ✓ забезпечення населення інформацією про характер і рівень небезпеки та поведінку; морально-психологічну підготовку;
- ✓ заходи, спрямовані на попередження, запобігання або ослаблення несприятливих для людей екологічних наслідків НС, та інші заходи.

Керівники сільськогосподарських підприємств, установ і організацій є безпосередніми виконавцями цих заходів. Заходи розробляють завчасно і відображають у планах цивільної оборони і виконують як у період загрози, так і після виникнення надзвичайних ситуацій. Усі зазначені заходи організовує державна виконавча влада областей, районів, міст, районів у містах, селищ і сіл, органи управління цивільної оборони за чіткого погодження між ними заходів, які проводять.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Молокопереробним підприємствам притаманна низка технологічних і організаційних особливостей. Впливаючи на особливості галузі або виробничого процесу, можливо вирішити проблеми неефективного обліку й контролю на цих підприємствах.

Провівши дослідження теоретико-методичних засад обліку переробки молока на прикладі ТОВ «Старий Порицьк» Іваничівський району Волинської області, можна сформулювати такі висновки:

Застосування терміна «витрати» в законодавчій практиці є суперечливим, оскільки у виробничій сфері поруч із цим терміном використовується поняття «затрати». Правильно розрізняти ці поняття можливо лише в разі правильної класифікації витрат у підприємствах. Отже, слід розуміти під витратами виробництва вартість ресурсів, які використані з метою здійснення усіх видів діяльності економічно найвигіднішими методами, які під час визначення прибутку підприємства за конкретний період часу ставлять у відповідність доходам.

Провівши огляд сучасної наукової літератури, можемо стверджувати, що всі наведені визначення витрат правильні й доречні залежно від галузей або видів економічної діяльності, однак жодне з них не є всеохопним щодо переліку всіх сутнісних характеристик цієї економічної категорії. Виробничі витрати належить трактувати як вартість ресурсів, які використані для виготовлення виробів економічно найвигіднішими методами, що під час визначення прибутку підприємства за конкретний період часу ставляться у відповідність доходам.

Діяльністю молокопереробних підприємств охоплюються такі групи виробництва: виробництво незбираного молока, маслоробна і сироробна групи, виробництво молочних консервів. В Україні переробкою молока займається понад 300 підприємств, причому 50 заводів, що входять до складу великих

холдингів, контролюють 80 % ринку. Через сезонність виробництва обсяги виробництва молока збільшуються в Україні у весняно-літній період та зменшуються в осінньо-зимовий.

Молокопереробні підприємства характеризуються особливостями забезпечення сировинними ресурсами, наявністю швидкопсувної продукції, а також незавершеного виробництва (супутніх або побічних продуктів). Таким чином, виробництво молочних продуктів є складним комплексним процесом, у результаті якого отримують абсолютно різні за цільовим призначенням, фізико-хімічними властивостями, споживчою корисністю продукти. Під час здійснення технологічного процесу їх виготовлення змінюється структура й органічна будова вхідної сировини в процесі переробки.

Калькулювання собівартості молочної продукції являє собою вагомий аспект обліку і є його складовою. Вважається раціональним на молокопереробних підприємствах використовувати попроцесний метод калькулювання собівартості продукції в поєднанні з елементами нормативного методу обліку витрат. Відстежувати зміну витрат за конкретний період можливо за допомогою методу контрольних точок витрат. Його можна рекомендувати для аналітичного супроводу витратного контролю в підприємствах промисловості.

Ідея створення господарства та його подальший розвиток базуються на переведенні його на органічну технологію виробництва. Перша посівна кампанія за органічними стандартами відбулася під контролем сертифікаційної компанії «Органік Стандарт», після чого підприємство отримало сертифікат перехідного періоду. За сертифікаційними вимогами, для отримання органічного сертифіката пройшли перехідний трирічний період (три посівні). У результаті у 2012 р. було отримано сертифікат від «Органік Стандарт» – спочатку на продукцію рослинництва, а потім і на продукцію тваринництва.

Станом на 30.09.2021р. у ТОВ «Старий Порицьк» працює 66 осіб. Основна кількість працівників задіяна у тваринництві, що досить

позитивно, враховуючи, що це цілорічна зайнятість, оскільки в рослинницві переважають сезонні працівники. Господарство здійснює свою діяльність у двох основних напрямках: молочне тваринництво та рослинництво з власною переробкою молока. Завдяки впровадженню на підприємстві сучасних технологій та суворому контролю на всіх етапах, виробники досягли найвищих показників якості та смаку продукції, яка користується високим попитом серед поціновувачів справжнього і домашнього продукту.

Землі ТОВ «Старий Порицьк», – а це 950 гектарів, – обробляють поверхневим методом Овсінського, який забезпечує виняткову стійкість рослин до засух і перезволоження. Тут вирощують гречку, спельту, льон та боби, а також корми для годівлі власного стада. Завдяки внесенню органічних добрив, а саме гною, отриманого від власного поголів'я ВРХ, використанню сидератів, дотриманню сівозміни на підприємстві відновлюється природна родючість ґрунтів. Таким чином ґрунт не виснажується, а, навпаки, отримує додаткове органічне живлення й забезпечується природним біорозмаїттям. Майже все вирощене зерно експортується, оскільки продукція виготовлена за органічними стандартами. Частина продукції, наприклад, безглютенове борошно та органічна гречка, вирощені на фермі, фасується та є доступною на внутрішньому ринку.

У минулому році господарство ТОВ «Старий Порицьк» розширилося – збудували сучасну сироварню та на основі власного молока налагодили виробництво сирів преміум-класу під маркою «Сирна карта із Старого Порицька». Потужність переробки молока – 5 т/зміну. Інвестиції в переробку молока планувалися в основному за рахунок коштів за державною програмою компенсації будівництва тваринницьких комплексів, але через невиконання державою своїх зобов'язань будівництво затягнулось і завершувалося за рахунок власних інвестицій.

Господарство має власну торгову марку за «Органік стандартом». Торгова марка «Сирна карта зі Старого Порицька» має статус органічного господарства

та сертифікати Євросоюзу, продукція виготовлена відповідно до затверджених стандартів без використання пестицидів, синтетичних мінеральних добрив, регуляторів росту, штучних харчових добавок та ГМО. З 2014 р. продукція пройшла додаткову перевірку за внутрішнім стандартом Швейцарії й отримала сертифікат Bio Suisse.

Органічна ферма «Старий Порицьк» нещодавно випустила лінійку натуральних йогуртів. Усі вони мають 1 % жирності і виготовляються без домішок або зі сезонними ягодами: чорницею, полуницею і малиною. Цукру в складі лише 4 %. Для приготування не використовують жодних барвників, а чудовий смак створюють сезонні ягоди, вирощені на органічній фермі Волині. Розливають тут і три види пастеризованого молока (0,5, 2,5 та 3,6 % жирності), сироватку та роблять звичайний кисломолочний білий сир.

В основному вся виготовлена продукція реалізовується на регіональному рівні – Луцьк, Рівне, Львів – у радіусі 80–150 км. В основному продукція реалізовується через фірмові магазини або спеціалізовані органічні мережі.

Власна переробка молока на підприємстві запрацювала у 2016 р., тож, окрім молочного цеху, з'явилася й невеличка сироварня, де під торговою маркою «Сирна Карта зі Старого Порицька» виготовляють органічні сири за традиційними рецептурами. Кожен етап виробництва контролюють, дотримуються вимог і стандартів якості для задоволення потреб споживачів. Наразі для вибору є шість різновидів, кожен з яких – унікальний по-своєму (табл. 2.1).

Як показує аналіз даних табл. 2.2, підприємство є високорентабельним. Вартість власного капіталу за останні три роки зросла на 26,5 % і становила 58792 тис. грн, надходження від реалізації продукції практично не змінилися, натомість скоротилися витрати на оплату товарів (робіт, послуг) на 13,4 %, а витрати на оплату праці зросли на 62,5 %. Собівартість реалізованої продукції зросла на 71,6 %, результатом чого є зниження чистого прибутку на 27,9 %.

Аналізуючи дебіторську і кредиторську заборгованість, показники, наведені в табл. 2.3, ми виявили такі закономірності. Вартість наявного

капіталу зросла на 16,7 %. Хоча вартість необоротних активів практично не змінилася (за рахунок зниження вартості основних засобів), вартість нематеріальних активів зросла і становила 8711 тис. грн, а у 2018 р. вартість нематеріальних активів відсутня. Це за рахунок одержання торгової марки і включення її вартості у вартість нематеріальних активів. Вартість довгострокових біологічних активів також зросла в 1,5 раза за рахунок нарощування поголів'я корів. Дебіторська заборгованість практично не змінилась, і становила на кінець 2020 р. 2777 тис. грн. Це свідчить про своєчасність розрахунків. Негативним явищем є кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці. Її ріст становить 33 %. Підприємство заборгувало працівникам 201 тис. грн. У кредиторській заборгованості найбільшу частку становить заборгованість за товари, роботи, послуги – 3673 тис. грн, або зростання на 10,8 %. Це свідчить про несвоєчасність розрахунків.

Загалом економічна діяльність ТОВ «Старий Порицьк» ведеться досить ефективно, незважаючи на скорочення прибутку і падіння рівня рентабельності.

Надходження від реалізації промислової продукції, виготовленої з власної сировини, забезпечують господарству 54,3 % всіх надходжень і за аналізований період зросли на 40,8 % – з 13180,1 тис. грн до 18565,6 тис. грн. Найбільшу частку надходжень забезпечує реалізація молока та вершків, сиру м'якого та йогурту. Сир твердий у структурі загальних надходжень від реалізації продукції становить 2,5 %. Найбільше зросла вартість реалізації сиру м'якого – на 103,2 %, сметани – на 65,9 % і масла – на 52,6 %. Обсяги реалізації сиру твердого скоротилися на 13,1 %.

Середній надій на 1 лактуючу корову – 5600 кг за рік. Завдяки безконтактному доїнню через сучасний доїльний зал вдалося отримати молоко гатунку «Екстра». З урахуванням органічної технології утримання та якості стада середній надій на корову становить 15 л при жирності 4 %. Для органічного господарства це нормальний показник, хоча гарним показником вважається 18 літрів на корову. На сьогодні підприємство виробляє близько 20

т молока. Власні потужності дозволяють переробляти 5 т молока за зміну. Тому надлишок продається іншим переробним підприємствам і на ринку. Частка молока, яке переробляється на власних потужностях, зростає з 18,1 % у 2018р. до 42,7 % у 2020 р., а загалом обсяг переробки молока зріс у 2,6 рази.

Як уже зазначалося, кількість переробленого молока на власних потужностях зростає через нарощення потужностей для переробки молока. Відповідно зростає як кількість продукції, виготовленої на промислових потужностях – на 79,2 %, так і вартість реалізованої продукції переробки молока – у 2,6 рази. Важливим чинником зростання виручки від реалізації промислової продукції переробки молока є й зростання реалізаційних цін. Але, оскільки зростання собівартості реалізованої продукції відбувається швидшими темпами порівняно з ростом доходу від реалізації продукції, прибуток зріс у 2,2 рази, а рівень рентабельності дещо скоротився – на 11,3 відсоткового пункту – і становив у 2020 р. 40,1 %.

Для аналізу ефективності виробництва сиру «Гауда Старопорицький» необхідно розрахувати прибуток як різницю між виручкою від реалізації продукції та собівартістю реалізованої продукції і порівняти його з понесеними витратами на виробництво та реалізацію продукції. Як показує аналіз даних, наведених у табл. 2.11, середня ціна реалізації цього виду сиру становить 280 грн за 1 кг. Ціна реалізації залежить від споживача і коливається від 200 до 300 грн. Виробнича собівартість становить 90 грн, відповідно прибуток за жовтень становив 9477,64 грн, а рівень рентабельності – 106,3 %. Отже, переробка молока на власних потужностях у ТОВ «Старий Порицьк» є високорентабельною. Якщо в цілому рентабельність виробництва в господарстві за досліджуваний період знизилася удвічі і становила 20,1 %, то рентабельність переробки молока становила 40,1 %. Тому підприємству слід нарощувати потужності з переробки молока.

На підставі всіх перелічених первинних документів щодо витрат на виробництво молокопродукції за статтями витрат здійснюють бухгалтерські

записи до зведених бухгалтерських документів та реєстрів аналітичного і синтетичного обліку. У промисловій переробці молока використовуються типові форми первинних документів.

Що стосується ТОВ «Старий Порицьк», то в програмі 1С Бухгалтерія 8.3 формуються оборотно-сальдові відомості (ОСВ), де ведеться аналітичний і синтетичний облік. ОСВ – це складена на основі бухгалтерських рахунків зведена таблиця. ОСВ підтверджує фактичне здійснення підприємством господарської діяльності. ОСВ потребує ретельної перевірки правильності складання та документального оформлення, оскільки є для підприємства надто важливим документом, позаяк помилка, допущена в ньому, може призвести до плутанини в розрахунках, неправильного проведення операцій, штрафних санкцій з боку контролюючих органів, а отже, – до збитків і втрат.

З метою обліку витрат із переробки молока та виходу молочної продукції, у тому числі з виробництва продукції сиру, доречно застосування такої номенклатури статей витрат: витрати на оплату праці; роботи та послуги; паливо та мастильні матеріали; ферменти; засоби захисту тварин; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

До найбільш важливих показників економічної ефективності діяльності підприємства молокопереробної промисловості належить собівартість продукції, адже від неї залежить кокурентоспроможність підприємства. Собівартість виробленої продукції формують витрати виробництва, а тому інформація щодо них повинна характеризуватися повнотою, достовірністю та оперативністю. Таким чином, упродовж жовтня 2020 р. в цеху з переробки молока ТОВ «Старий Порицьк» на технологічній лінії молоко – сир Гауда Старопорицька з пажитником 35 % фактичний вихід готової продукції становив 51,042 кг за фактичною собівартістю на суму 4 593,78 грн; реалізовано сир Гауда Старопорицька з пажитником 35 % у кількості 51,042 кг за ціною 200 грн за 1 кг. Організаційно-технологічні особливості, притаманні молокопереробним

підприємствам, суттєво впливають на методичку калькулювання собівартості молочної продукції.

На основі здійснених опрацювань зроблено подальші пропозиції:

1. Обґрунтовано економічну сутність та класифікацію витрат на переробку молока в частині характеристики витрат в обліку, що сприятиме обґрунтуванню напрямів удосконалення правової регламентації бухгалтерського обліку витрат.

2. Удосконалено теоретико-методичні компоненти обліку витрат і калькулювання молочної продукції превалюванням попередільного та нормативного методів обліку витрат і попроцесного методу калькулювання, що забезпечить достовірність облікових даних відповідно до технологічної специфіки.

3. Представлено удосконалену методичку обліку виробничих витрат за технологічними процесами шляхом послідовного групування витрат у точках контролю, що сприяє підвищенню достовірності й оперативності інформації про виробничі витрати, одержанню поглиблених даних про їх рівень та загалом покращенню ефективності управління підприємством.

4. Набули подальшого розвитку рекомендації організації обліку процесу переробки молока за технологічними циклами і центрами відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 1 С: Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України.
URL: <http://www.voloshyn.com.ua>.
2. Андрійчук Р. В. Розвиток концентрації в молочній промисловості України. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2009. №12. С. 134–137.
3. Андрійчук В. Г. Сучасний аспект методології наукових досліджень. *Економіка АПК*. 2016. № 7. С. 87–94.
4. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навч. посіб.* Київ: Центр навч. літ., 2009. 440 с.
5. Біла О. Г., Бондарюк І. Л., Мединська Т. В. *Управління витратами підприємства: теорія та практика: монографія.* Львів: Вид-во ЛКА, 2012. 200 с.
6. Білуха М. Т. *Теорія бухгалтерського обліку: підручник.* Київ, 2000. 692 с.
7. Божидарнік Т. В. *Розвиток молокопродуктового підкомплексу АПК в умовах глобалізації: теоретико-методологічні та прикладні аспекти: монографія.* Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2011. 412 с.
8. Бондур Т. О. Роль облікової політики підприємства в організації обліку виробництва продукції рослинництва. *Економіка АПК*. 2008. № 10. С. 81–85.
9. Бородін О. *Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація.* *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 2. С. 45–53.
10. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. 2012. № 1. С. 11–18.
11. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Євдокимов В. В., Легенчук С. Ф. *Інформаційні системи і технології в обліку: підруч. для студ. ВНЗ. 3-тє вид., перероб. і допов.* Житомир: Рута, 2007. 468 с.
12. *Бухгалтерський облік у сільському господарстві: підручник / за ред. Ю. Я. Литвина.* Тернопіль: Чарівниця, 1995. 820 с.

13. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-тє вид., перероб. і допов. Житомир: ЖІТІ, 2001. 672 с.
14. Вакулюк С.А., Ковальчук М.С. Стан розвитку галузі та ключові особливості обліку витрат і виходу продукції тваринництва. *Ефективне управління економікою на державному та регіональному рівнях*: зб. тез наук. робіт учасників Всеукр. наук.-практ.конф. (м. Одеса, 2 жовт. 2021 р.) / ГО «Центр економічних досліджень та розвитку». Одеса: ЦЕДР, 2021. С. 95–99.
15. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства: монографія. Харків: ВД «Інжек», 2009. 192 с.
16. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. 2-ге вид., перероб. і допов. Харків: Фактор, 2012. 304 с.
17. Гарасим П. М., Давидович І. Є. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): монографія. Тернопіль: Екон. думка, 2001. 270 с.
18. Гнатишин Л. Б. Організація обліку: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія–2006, 2016. 438 с.
19. Говда Г. А. Облік і контроль в управлінні витратами основної діяльності підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2013. 20 с.
20. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
21. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: www.rada.gov.ua.
22. Грищук М. В. Основи охорони праці: підручник. Київ: Кондор, 2005. 238 с.
23. Гудзинський О. Д., Аксентюк М. М., Деменіна О. М. Контролінг в системі менеджменту (теоретико-методологічний аспект): монографія. Київ: ІПК ДСЗУ, 2009. 255 с.
24. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2008. 320 с.
25. Дерев'яненко С., Олійник Т. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. № 12. С.16-20.

26. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, Екон. думка, 2009. 272 с.
27. Добрынин А. И., Тарасевич Л. С. Экономическая теория. 3-е изд. Санкт-Петербург: Изд-во СПбГУЭФ, 2002. 544 с.
28. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
29. Економіка виробничого підприємництва: навч. посіб. / Й. М. Петрович та ін. 3-тє вид., випр. Київ: Т-во «Знання», КОО, 2002. 405 с.
30. Задорожний З. В. Управлінський облік як складова виробничого обліку. *Економічний аналіз*: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2008. Вип. 3. С. 283–286.
31. Іванечко П. М. Облік витрат за «місцями виникнення» та за «центрами відповідальності» як основа побудови управлінського обліку витрат. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 2. С. 139–143.
32. Ільїн В. Ю. Глобалізація та її вплив на конкурентоздатність підприємств аграрного сектору економіки України: монографія. Луганськ: Ноулідж, 2014. 436 с.
33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291, із змінами і доповненнями від 25 вер. 2009 р. № 1125. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an/4/REG4186.html#4.
34. Інструкція про порядок проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, документів та розрахунків: затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z0202-94.
35. Клименко М. О., Фещенко В. П., Вознюк Н. П. Основи та методологія наукових досліджень: навч. посіб. Київ: Аграр. освіта, 2010. 351 с.
36. Ковалюк О. М., Колібаба О. А. Контроль витрат на виробництво

молочної продукції в системі управлінського обліку в Україні. *Вісник НУ “Львівська політехніка”*. Менеджмент та підприємництво в Україні. 2014. № 794. С. 263–267.

37. Ковальчук М. С., Вакулюк С. А. Особливості обліку розрахунків із покупцями та замовниками. *Світекономічної науки*: зб. тез Міжнар. наук. інтернет-конф., 26 груд. 2018 р. Тернопіль. Вип. 10. С. 55–58.

38. Ковальчук М., Вакулюк С. ПДВ як форма універсального акцизу: сутність та фіскальна роль. *Тенденції та перспективи розвитку економіки, підприємництва, торгівлі, біржової діяльності*: зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (30 лист. 2020 р.). Кам'янець-Подільський: ПДАТУ, 2020. С. 209–213.

39. Кодекс законів про працю України. Ужгород: ІВА, 1998. 268 с.

40. Кодекс цивільного захисту України від 1 лип. 2013 р. (зі змінами і доповненнями від 27.03.2014 р. № 1166 VII). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125403.html.

41. Колібаба О. А. Облік витрат як вид господарського обліку. *Макроекономічні проблеми інвестиційно-інноваційного розвитку*: матеріали XXVI Міжнар. наук.-практ. конф., 11-12 жовт. 2013 р.: тези доп. Київ: Аналіт. центр «Нова Економіка», 2013. С. 101–104.

42. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. URL: http://advoc.kiev.ua/Zone10_7.htm.

43. Коцупатрий М. М., Ільїн В. Ю., Ільїна О. В. Підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств: монографія. Київ: КНЕУ, 2016. 408 с.

44. Кузьмінська К. І. Центри витрат та центри відповідальності як елементи організації управлінського обліку витрат. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*: зб. наук. праць. / Луцьк. нац. техн. ун-т. Луцьк, 2011. Вип. 8(29), ч. 3. С. 172–177.

45. Куцик П. О. Фінансовий та управлінський облік як інформаційна база

контролінгу. *Вісник ДонНУЕТ імені М. Туган-Барановського*. 2011. Вип. 4. С. 331–340.

46. Куцик П. О., Мазуренко О. М. Обліково-аналітична концепція управління загально-виробничими витратами підприємства: монографія. Львів: Растр-7, 2014. 288 с.

47. Лотиш О. Я. Особливості функціонування молокопереробних підприємств та оцінки рівня витрат на виробництво молочної продукції. *Соціально-економічні аспекти розвитку аграрного сектору економіки України*: кол. монографія / під ред. д. е. н., проф. Ю. О. Нестерчук. Умань: Видавець «Сочінський», 2012. С. 272–284.

48. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / за ред. В. Я. Амбросова. 2-ге вид., допов. і перероб. Київ: Професіонал, 2005. 896 с.

49. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315, зі змінами і доповненнями від 02.06.2010 р. № 302. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF10044.html.

50. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 18. С. 20–42.

51. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. наказом Державного комітету промисловості України від 02.02.2001 р. № 47. *Все про бухгалтерський облік*. 2001. № 9 (502). С. 35–43.

52. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями: затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.

53. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <http://zakon.nau.ua>.

54. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів: наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL: <http://uazakon.com>.

55. Миронюк О. В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами. *Збірник наукових праць Буковинського університету. Серія: Економічні науки*. 2009. Вип. 5. С. 43–48.

56. Мирось В. В., Василець В. Г., Бабарика І. Г. Технологія виробництва молока та яловичини: навч. посібник. Харків: ХНАУ, 2009. 197 с.

57. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Баранік О. О., Кабацька А. М. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2008. 472 с.

58. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, IASB; Список, Стандарт): міжнар. док. від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

59. Моссаковський В. Облік біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С. 38–49.

60. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну № 73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=o2>].

61. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Київ: УБС НБУ, 2008. 219 с.

62. Пістун І. П., Березовецький А. П., Березовецький С. А. Охорона праці в галузі сільського господарства: навч. посіб. Суми: Унів. кн., 2009. 368 с.

63. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291, із змінами і доповненнями від 25 вер. 2009 р. № 1125. URL: <http://search.ligazakon.ua>.

64. Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алєйніков А. А. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / за заг. ред. Г. В. Козаченко. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.

65. Податковий кодекс України: станом на 1 квіт. 2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

66. Полікарпова О. С. Особливості впровадження управлінського обліку на основі «центрів відповідальності». *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2013. № 4(66). С. 97–100.

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. *Право. Податки. Консультації*: зб. систематизованого законодавства. 2008. № 1. С. 140–145.

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 лип. 2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). URL: zakon1.rada.gov.ua.

71. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.03.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

72. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями від

12.05.2011 р. № 3332-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

73. Прокопишин О. С., Вакулюк С. А., Ковальчук М. С. Проблеми фінансового забезпечення аграрних підприємств. *Сучасні тенденції економічного зростання: стратегії, напрями та пріоритети*: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 14 груд. 2019 р.): у 3 ч. Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2019. Ч. 1. С. 139–142.

74. Про охорону праці: Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-XII (зі змінами і доповненнями від 09.04.2014 р. № 1193-VII). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>.

75. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / Терноп. акад. нар. госп-ва. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 371 с.

76. Річні звіти ПОСП ім. Шевченка Горохівського району Волинської області за 2015–2017 рр.

77. Россоха В. В. Методологія та її роль в сучасних економічних дослідженнях. *АгроІнКом*. 2009. № 1–4. С. 50–55.

78. Сіра Ю. В. Вплив технології та організації виробництва на побудову обліку витрат на молокопереробних підприємствах. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. № 5 (83). С. 210–213.

79. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: монографія. Житомир: ФОП Кузьмін, 2011. 732 с.

80. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. *Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз* / відп. ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинець. Житомир: ЖДТУ, 2009. Вип. 1 (13). С. 236–240.

81. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.

82. Спільник І. В., Загородна О. М. Економічний аналіз: навч.-метод.

комплекс дисципліни. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 432 с.

83. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат на біологічне перетворення поточних біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2007. № 11. С. 41–47.

84. Сук Л. К., Сук П. Л. Склад і класифікація витрат на підприємствах. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2007. № 20. С. 46–49.

85. Сурмін Ю. П. Майстерня вченого: підруч. для науковця. Київ: Навч.-метод. центр «Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні», 2006. 302 с.

86. Терещенко Л. О., Матієнко-Зубенко І. І. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2004. 187 с.

87. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 5-те вид., допов. і перероб. Київ: Алерта, 2011. 976 с.

88. Управління витратами: навч. посіб. / М. Г. Грещак та ін. Київ: КНЕУ, 2008. 264 с.

89. Фаріон В. Я. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової промисловості. *Економічний аналіз*: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2010. Вип. 6. С. 159–162.

90. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.

91. Цвайг Х. І. Розвиток виробництва та промислової переробки молока у Львівському регіоні: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2010. 136 с.

92. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 3. С. 14–27.

93. Череп А. В., Шмиголь Н. М. Вибір ефективних управлінських рішень на підприємствах харчової промисловості: монографія. Запоріжжя: Запор. нац.

ун-т, 2010. 408 с.

94. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік: навч. посіб. Київ: Алерта, 2009. 176 с.

95. Ягмур К. А. Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних організаціях. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб. наук. праць. 2009. Вип. 1(13). С. 269–281.

96. Bartels N., Fischer J. Einführung in die Kosten-und Leistungsrechnung. Paderborn, 1994. 188 s.

97. Marquer P. Portrait of the EU milk production sector. URL: <http://bookshop.europa.eu/en/portrait-of-the-eu-milk-production-sector-pbKSSF13017/>.