

УДК 657.471
JEL Classification Q13, M41

Ільїн В.Ю.¹

д.е.н., професор

кафедра обліку, контролю та оподаткування агробізнесу

E-mail: villin2015@gmail.com

Ільїна О.В.¹

к.е.н., доцент кафедри менеджменту

E-mail: elena.ilina060254@gmail.com

Бубир І.В.¹

студентка факультету обліку та податкового менеджменту

E-mail: innabubir02@gmail.com

¹ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»
Київ, Україна

ТЕНДЕНЦІ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ МОЛОЧНОЇ ГАЛУЗІ В КОНТЕКСТІ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Анотація

У статті розглянуто суть облікового процесу на молокопереробних підприємствах. Визначено, що розвиток сільського господарства України повинен здійснюватися на інноваційній основі. Інноваціями в сільському господарстві виступають удосконалення технологій, зміни в техніці, екології, економіці тощо.

Доведено, що облік та обліковий процес на молокопереробних підприємствах є складним та багатограним. Відмічено, що в умовах орієнтованої на ринок економіки існуюча система обліку виробничих запасів не може задовольнити інформаційні потреби управлінців, оскільки має низку недоліків, а саме: відсутня інтеграція усіх видів обліку для забезпечення менеджерів необхідною інформацією; дані про відхилення фактичних показників від нормативних не відображаються щоденно, отже і не використовують в управлінні виробництвом; контроль використання виробничих запасів обмежений ретроспективним контролем фактичної собівартості, коли втрати і перевитрати неможливо змінити; система обліку та оцінки зворотних відходів не сприяє їх раціональному використанню і викривлює дані про собівартість продукції.

З'ясовано, що потребує вдосконалення розробка первинної внутрішньої документації на підприємствах галузі з метою забезпечення достовірності обліку витрат і калькулювання собівартості молочної продукції власного виробництва. Запроваджено зміни до форм Журналу обліку надою молока, що сприятиме налагодженню документообігу та пришвидшенню руху молочної продукції між виробниками і заготівельними підприємствами.

Визначено основні напрями поліпшення стану конкурентоспроможності продукції, до яких належить: створення екологічно чистої продукції, покращення смакових якостей молочних виробів, виробництво дієтичних товарів та товарів для хворих цукровим діабетом, збільшення частки нежирної та знежиреної продукції, зменшення вмісту консервантів, впровадження нетрадиційних видів молочної продукції з новими споживчими властивостями.

Зроблено висновок, що питання проблем розвитку обліку та шляхи його вдосконалення на молокопереробних підприємствах є багатограним та досі не вирішеним до кінця.

***Ключові слова:** аграрні підприємства, облік, обліковий процес, конкурентоспроможність, молокопереробні підприємства.*

Вступ. Молочна галузь становить значну частку сфери матеріального виробництва аграрних підприємств та відіграє одну з основних ролей розвитку національного господарства країни.

Перспективи розвитку та функціонування галузі є надзвичайно актуальними, оскільки молоко та молочні продукти є особливо цінними і незамінними продуктами харчування людини [1].

На даному етапі свого розвитку бухгалтерський облік продукції молочного скотарства характеризується цілою низкою труднощів облікового процесу через проблеми, до яких належать питання розвитку сировинної бази та молочного скотарства; підвищення якості молока й молочної продукції; гармонізації стандартів, що діють в Україні, зі світовими; формування ефективної цінової політики підприємств; роль держави в розвитку галузі, реструктуризації та модернізації підприємств; оцінка досягнення синхронізації у процесах відкриття ринку молока і молочної продукції країн Європейського Союзу та України, через недосконалість існуючих типових і спеціалізованих форм первинних документів тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми та напрями розвитку підприємств молочної галузі завжди користувалися популярністю серед науковців. Їхнім дослідженням займається велика кількість вчених, серед яких слід виділити Алімову А.Е. [2], Андрійчука Р.В. [3], Ільчука М.М. [4], Карпенка В.О. [5], Лупенка Ю.О. [6], Пархомця М. К. [7] та багато інших. Оскільки вони є доволі актуальними та потребують вирішення.

Зокрема, питання удосконалення обліку на підприємствах молокопродуктового підкомплексу знайшли своє відображення у працях таких науковців як Друрі К. [8], Ільїна В. Ю. [9], Коцупатрого М. М. [1], Саблука П. Т. [10], Савчука О. В. [11] та багато інших. Проте, здійснивши аналіз публікацій з даної теми, можна стверджувати, що досі залишаються невирішеними питання обліку і аналізу виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах молокопродуктового підкомплексу з метою підвищення конкурентоспроможності підприємств цієї галузі, що і стало предметом нашого подальшого дослідження.

Мета. Дослідити проблеми тенденцій розвитку та шляхи вдосконалення обліку на підприємствах молочної галузі. Об'єктом дослідження є наявні економічно активні підприємства. Предметом дослідження є облік на молокопереробних підприємствах.

Методологія дослідження. При проведенні дослідження застосовувались такі загальноприйняті методи: діалектичний, монографічний, наукового пізнання, абстрактно-логічний, наукового узагальнення, а також методи статистичної обробки інформації.

Результати. Економічна ефективність функціонування молокопереробної промисловості зумовлена системою факторів, основними з яких є використання виробничих потужностей, що в свою чергу зумовлене різким скороченням постачання сировини у молочну промисловість. Останнім часом відбулося зниження рівня споживання молочних продуктів на внутрішньому ринку в перерахунку на молоко у 2017 р. до 188,5 кг, що на 21 кг менше порівняно з 2016 р. Існуючий стан та низька купівельна спроможність населення України спонукала переробні підприємства шукати нові ринки збуту. У 2017 р. експорт молочної продукції в еквіваленті молока базисної жирності становив близько 900 тис. тонн, що вдвічі більше ніж у 2016 р. Головним продуктом експорту стало вершкове масло, поставки якого за кордон зросли у 2,5 рази й досягли 80 % обсягу всієї молочної продукції. Експорт сирів збільшився на 12 %, хоча дохід від продажу цієї продукції зріс на 34 % й становив 32,5 млн дол. США. Імпорт сирів у фізичному еквіваленті збільшився порівняно з 2016 р. на 42 %, а в грошовому – на 58 % й досяг 47,1 млн дол. США. Загалом експорт молочної продукції перевищив обсяги імпорту в 6,5 рази. Безумовно, що експортується з країни лише високоякісна продукція, вироблена з натурального молока.

При зменшенні за останні п'ять років молочного поголів'я корів на 17 %

натуральне молоко на ринку України стало дефіцитним товаром. У промислових господарствах переробні підприємства закуповують його вже за вищими цінами ніж у Польщі та країнах Прибалтики. Так, ціна на молоко екстра-гатунку коливається від 8,7 до 9,39 грн/кг, вищого гатунку – від 8,40 до 9,07 грн/кг, а першого гатунку – від 8 до 8,6 грн/кг. Така закупівельна ціна дає змогу виробникам постачати молоко на переробні підприємства з вигодою для себе. Товарність молока сягає 96 % і багато господарств навіть конкурують за цей ресурс. За умови відтворення молочного стада товарність молока на молочнотоварній фермі, як правило, становить 73 %. Це свідчить про те, що на промислові підприємства молоко поступає й від господарств населення. Через тіньовий сировинний ринок, обсяг якого оцінюють в 10–15 %, це молоко використовують несумлінні, а часто й нелегальні переробники для виробництва фальсифікованої продукції [5].

Аналізуючи тенденції розвитку молочної промисловості, можна визначити основні напрями поліпшення стану конкурентоспроможності продукції, які ми вважаємо за доцільне представити на рисунку 1. До них належать: створення екологічно чистої продукції, покращення смакових якостей молочних виробів, виробництво дієтичних товарів та товарів для хворих цукровим діабетом, збільшення частки нежирної та знежиреної продукції, зменшення вмісту консервантів, впровадження нетрадиційних видів молочної продукції з новими споживчими властивостями (десерти, сиркові маси, молоко та масло зі смаковими наповнювачами, соуси), покращення упаковки, проведення більш широкої та дієвої рекламної діяльності, створення більш потужної збутової мережі, застосування прогресивних методів стимулювання збуту (зокрема знижок для малозахищених верств населення) [3].



Рис. 1. Напрями поліпшення стану конкурентоспроможності молочної продукції

Джерело: розробка автора на основі джерела [3].

Конкурентоспроможність в цьому рисунку розглядається як соціально-економічна категорія, вміння досягати законним шляхом найвищих економічних та

соціальних переваг. Вона характеризується властивістю об'єкта задовольняти певну конкретну потребу на даному ринку. Конкурентоспроможність підприємства - вміння виготовляти і реалізувати дешеву якісну продукцію в достатній кількості [1].

Підвищення якості та конкурентоспроможності молочної продукції впливає на ефективності суспільної праці, темпи та ефективність науково-технічного прогресу, структуру виробництва та функціональний розподіл потужностей, забезпечує покращення використання матеріальних активів, збільшення прибутковості виробництва, підвищення ефективності використання інвестиційних ресурсів, гарантує більш повне задоволення попиту споживачів, вихід підприємства на світовий ринок, збільшення експорту молочної продукції, формування іміджу підприємства як економічно надійного партнера на ринку [2].

Для більш ефективної діяльності підприємств молокопереробної галузі, на наш погляд, слід враховувати комплекс політичних, економічних, соціальних та психологічних факторів, прогнозування кон'юнктури ринку, повним використанням внутрішнього потенціалу підприємств, постійним пошуком шляхів підвищення конкурентоспроможності продукції і застосуванням активних форм проведення цінової політики, а також залученням інвестицій, щодо оновлення технології та основних фондів підприємства, створення стабільних інтеграційних зв'язків серед учасників ринкового процесу, підвищення рівня виробництва і споживання молочних продуктів на душу населення.

На даний момент, досі вагомою та до кінця не вирішеною проблемою молочної галузі, яка потребує належного розв'язання є недосконалість обліку та самого облікового процесу.

Складність облікового процесу продукції молочного скотарства характеризується недосконалістю існуючих типових і спеціалізованих форм первинних документів. Виявлення фактів здійснення господарських операцій і відображення цих операцій за допомогою відповідних первинних бухгалтерських документів є початковим етапом обліку. На сьогодні для всіх первинних документів законодавчо встановлено перелік обов'язкових реквізитів, зокрема назва документа, дата та місце складання, назва підприємства, зміст операції, посади та підписи осіб, які брали участь у здійсненні такої господарської операції [12].

Недосконалість форм первинних документів з обліку надходження та руху молока є однією з основних причин значних затрат робочої сили та часу на опрацювання таких документів; це також впливає на збільшення часу руху продукції між виробником і переробним підприємством. З метою вдосконалення обліку фактично оприбуткованого обсягу продукції та її якості в Журналі обліку надою молока доцільно виокремити окремі сторінки для обліку надходження продукції за кожним працівником (оператором машинного доїння). Це дасть змогу ефективніше відображати і аналізувати показники стосовно обсягу надоєного молока та його якісних характеристик надоєного молока (відсоткового вмісту жиру, білка, густини, кислотності, ступеня забруднення молоко сторонніми домішками та його класу якості згідно з встановленими нормами (еталоном) доцільно використовувати окремі графи в Журналі обліку надою молока. Записи щодо якості надоєного молока здійснюватимуться на підставі результатів щоденного контролю вимірювання.

Окрім цього, доцільно відображати інформацію щодо якості молока як обов'язкові реквізити для всіх первинних документів, якими оформляється рух молока до переробного підприємства.

Як свідчить досвід, організація внутрішньогосподарського обліку на підприємствах молочної галузі можлива на основі використання спеціальних методик, до

складу яких можна віднести: нормативний метод зі звітністю за 15 днів, нормативний метод з щоденною звітністю, облік на основі жиробалансу, рецептурний метод обліку із застосуванням методики розрахунків згідно з жиробалансом. Перші три методики мають досить широке використання на молокопереробних підприємствах. Дослідники галузі вважають, що найбільш перспективним є нормативний метод обліку витрат на основі складання щоденної звітності. Використання цього методу на практиці дасть змогу здійснювати постійний (щоденний) контроль та аналізувати ефективність діяльності кожного центру відповідальності, а також приймати своєчасні управлінські рішення в разі недотримання вимог щодо ведення технологічного процесу та допущення відхилень від затверджених норм витрат молочної сировини та матеріалів. Застосування нормативного методу обліку витрат виробництва на основі щоденної звітності передбачає вдосконалення первинної внутрішньої документації та впровадження АРМ декількох рівнів, які стосуються як служби головного технолога, так і працівників планово-облікових служб підприємства.

Обліковий процес на підприємствах аграрного сектору формується завдяки впливу різноманітних факторів. Вивчення практики діяльності вітчизняних молокопереробних підприємств свідчить, що в умовах орієнтованої на ринок економіки існуюча система обліку виробничих запасів не може задовольнити інформаційні потреби управлінців, оскільки має низку недоліків, а саме: відсутня інтеграція усіх видів обліку для забезпечення менеджерів необхідною інформацією; дані про відхилення фактичних показників від нормативних не відображуються щодня, отже і не використовують в управлінні виробництвом; контроль використання виробничих запасів обмежений ретроспективним контролем фактичної собівартості, коли втрати і перевитрати неможливо змінити; система обліку та оцінки зворотних відходів не сприяє їх раціональному використанню і викривлює дані про собівартість продукції.

Висновки і перспективи. З проведеного дослідження, можна зазначити, що облік на молокопереробних підприємствах є складним та багатогранним. Для вдосконалення обліку процесу виробництва перспективним є використання нормативного методу обліку витрат на основі складання щоденної звітності. Потребує вдосконалення і розробки первинної внутрішньої документації на підприємствах галузі з ціллю забезпечення достовірності обліку витрат і калькулювання собівартості молочної продукції власного виробництва.

Запровадження запропонованих змін до форм Журналу обліку надою молока сприятиме налагодженню документообігу та пришвидшенню руху молочної продукції між виробником і заготівельними підприємствами.

Список використаних джерел

1. Коцупатрий М. М., Ільїн В. Ю., Ільїна О. В. Підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств: *монографія*. К.: КНЕУ, 2016. 408 с.
2. Алімова А. Е. Якість молочної продукції як ключовий фактор забезпечення її конкурентоспроможності. *Бізнесінформ*. 2012. №10. С. 132–136.
3. Андрійчук Р. В. Розвиток концентрації в молочної промисловості України. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2009. №12. С. 134–137
4. Ільчук М. М. Ефективне функціонування молокопродуктового підкомплексу України: *монографія*. К.: «Нічлава» 2004. 312 с.
5. Карпенко В. О. Теневые надои: в Украине фальсифицируют до 25 % молочной продукции. *Agroinsider*. URL : <https://ru.agroinsider.com.ua/2018/09/24/> (дата звернення 09.10.2018).
6. Лупенко Ю. О. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року. За ред. Ю. О. Лупенка, В. Я. Месель-Веселяка. К.: ІАЕ, 2012. 182 с.
7. Пархомець М. К. Організаційно – економічні основи розвитку молокопродуктового підкомплексу в ринкових умовах: *монографія*. Тернопіль: Економічна думка, 2005. 346 с.

8. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для студ. вузов. Пер. с англ. Н.Д. Эриашвили (ред. пер.) 3 изд., перераб. и доп. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 774 с.

9. Ільїн В.Ю. Облік виробничих витрат у молокопродуктовому під комплексі. *Вісник Сумського національного аграрного університету*: наук.-метод. журн. Серія, Економіка і менеджмент. Вип. 6 (76). 2018. С. 44-49.

10. Ціноутворення та нормативні витрати в сільському господарстві (теорія, методологія, практика): У 2-х т.: Т. 1: *Теорія ціноутворення та технологічні карти вирощування сільськогосподарських культур*. За ред. П. Т. Саблука, Ю. Ф. Мельника, М. В. Зубця, В. Я. Месель-Веселяка. К.: ННЦ ІАЕ, 2008. 698 с.

11. Савчук А. В. Конкурентоспособность отраслей промышленного производства: методологические вопросы оценки и анализа. *Економіка промисловості*. 2006. № 2. С. 61 - 66.

12. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-ХІV з наступними змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/996-14> (дата звернення 09.10.2018).

Дата надходження статті до редакції: 11.10.2018

Рецензування: 13.11.2018 Прийняття в друк: 24.11.2018

Villin V.Yu.¹

Doctor of Economic Sciences, Professor

E-mail: villin2015@gmail.com

Department improvement of Accounting and Control in Branches of the Agroindustrial Sector

Ilina O.V.¹

PhD (in Economics), Assistant Professor, Department Management

E-mail: elena.ilina060254@gmail.com

Bubir I.V.¹

student of the Faculty of Accounting and Tax Management

E-mail: innabubir02@gmail.com

¹Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

Kyiv, Ukraine

TRENDS OF THE DAIRY ENTERPRISES DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING SUPPORT IMPROVEMENT

Abstract

The article deals with the essence of the accounting process at dairy processing enterprises. It is determined that the development of Ukrainian agriculture should be carried out on an innovative basis. Innovation in agriculture comprises the improvement of technologies, changes in technology, ecology, economics, etc.

It is proved that the accounting and the calculation process at the milk processing enterprises are complex and multifaceted. It was mentioned that in a market-oriented economy, the existing system of inventories accounting cannot meet the information needs of managers, since it has a number of shortcomings, namely: there is no integration of all types of accounting to provide managers with the necessary information; data on deviations of actual indicators from normative ones are not daily displayed, therefore, they are not used in production management; the control of the use of inventories is limited by the retrospective control of the actual cost price, when losses and overexpenditure cannot be changed; the system of accounting and assessment of return waste does not contribute to their rational use and distorts data on the cost of production.

It has been found out that the initial internal documentation at the enterprises of the industry needs to be improved in order to ensure the accuracy of expenses accounting and calculation of the cost price of dairy products of own production. Changes to the forms of the Journal of the Milk Yield Accounting have been introduced, which will facilitate the establishment of document circulation and speeding up the movement of dairy products between producers and purveying enterprises.

The main directions of improvement of the competitiveness of products are defined: creation of environmentally friendly products, improvement of taste qualities of dairy products, production of dietary goods and goods for patients with diabetes, increase of the share of non-fat and skimmed products, reduction of food preservative content, introduction of non-traditional types of dairy products with new consumer properties.

It is concluded that the issue of accounting development and ways of its improvement at dairy processing enterprises is multifaceted and remains unsolved.

Keywords: agrarian enterprises, accounting, calculation process, competitiveness, dairy processing enterprises.

References

1. Kotsupatryy M. M., Il'yin V. YU., Il'yina O. V. (2016) *Pidvyshchennya konkurentospromozhnosti ahrarnykh pidpryyemstv* [Increasing competitiveness of agrarian enterprises]: monohrafiya. K.: KNEU [KNEU], 408. [in Ukr.]
2. Alimova A. E. (2012) *Yakist' molochnoyi produktsiyi yak klyuchovyy faktor zabezpechennya yiyi konkurentospromozhnosti* [Quality of dairy products as a key factor in ensuring its competitiveness]. *Biznesinform* [Biznesinform] 10. 132–136. [in Ukr.]
3. Andriyчук R. V. (2009) *Rozvytok kontsentratsiyi v molochniy promyslovosti Ukrayiny* [Development of concentration in the dairy industry of Ukraine]. *Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukrayini* [Formation of market relations in Ukraine]. 12. 134-137. [in Ukr.]
4. Il'chuk M. M. (2004) *Efektivne funktsionuvannya molokoproduktovoho pidkompleksu Ukrayiny* [Effective functioning of the dairy product subcomplex of Ukraine]: monohrafiya. K.: «Nichlava» [Nichlava]. 312. [in Ukr.]
5. Karpenko V.O. (2018) *Tenevyie nadoi: v Ukraine fal'sifitsiruyut do 25 % molochnoy produktsii* [Shadow milk yield: in Ukraine, up to 25% of dairy products are falsified]. *Agroinsider* [Agroinsider]. URL : <https://ru.agroinsider.com.ua/2018/09/2>
6. Lupenko YU. O. (2012) *Stratehichni napryamy rozvytku sil's'koho hospodarstva Ukrayiny na period do 2020 roku* [Strategic directions of development of agriculture of Ukraine for the period till 2020]. Za red. YU.O. Lupenka, V.YA. Mesel'-Veselyaka. K.: NNC «IAE» [NSC «IAE»], 182. [in Ukr.]
7. Parkhomets' M. K. (2005) *Orhanizatsiyno – ekonomichni osnovy rozvytku molokoproduktovoho pidkompleksu v rynkovykh umovakh* [Organizational and economic bases of development of dairy product subcomplex in market conditions]: monohrafiya. Ternopil': *Ekonomichna dumka* [Economic Thought], 346.
8. Druri K. (1998) *Vvedeniye v upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Introduction to management and production accounting]: ucheb. posobiye dlya stud. vuzov. Per. s angl. N.D. Eriashvili (red. per.) 3 izd., pererab. i dop. M.: Audit, YUNITI, 774. [in Russ.]
9. Il'yin V.YU. (2018) *Oblik vyrobnychyykh vytrat u molokoproduktovomu pid kompleksi* [Accounting for production costs in dairy products under the complex]. *Visnyk Sums'koho natsional'noho ahrarnoho universytetu: nauk.-metod* [Visnyk of Sumy National Agrarian University: scientific method.]. zhurn. Seriya, *Ekonomika i menezhment*. Vyp. 6 (76), 44-49. [in Ukr.]
10. *Tsinoutvorenniya ta normatyvni vytraty v sil's'komu hospodarstvi (2008) (teoriya, metodolohiya, praktyka)* [Pricing and normative costs in agriculture (theory, methodology, practice)]: U 2-kh t.: T. 1: *Teoriya tsinoutvorenniya ta tekhnolohichni karty vyroshchuvannya sil's'kohospodars'kykh kul'tur*. Za red. P. T. Sabluka, YU. F. Mel'nyka, M. V. Zubtsya, V. YA. Mesel'-Veselyaka. Kyiv: NNC «IAE». [in Ukr.]
11. Savchuk A. V. (2006) *Konkurentosposobnost' otrasley promyshlennogo proizvodstva: metodologicheskiye voprosy otsenki i analiza* [Competitiveness of Industrial Production: Methodological Issues of Evaluation and Analysis.]. *Ekonomika promyslovosti* [Economy of the industry]. 2. 61-66. [in Ukr.]
12. *Pro bukhholders'ky oblik i finansovu zvitnist' v Ukrayini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]: *Zakon Ukrayiny vid 16.07.1999 r. №996-KHIV z nastupnyimi zminamy i dopovnennyamy*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/996-14>.

Received: October 11, 2018

Revision: November 13, 2018 Accepted: November 24, 2018