

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ТА ЇХ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОКОПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

CLASSIFICATION OF COSTS AND THEIR ACCOUNTING IN THE DAIRY ENTERPRISES

Мошковська О.А.

доктор економічних наук,
професор кафедри обліку та оподаткування,
Київський національний торговельно-економічний університет

Moshkovska Olena

Doctor of Economics,
Professor of the Department of Accounting and Taxation,
Kyiv National Trade and Economic University

У статті наведено авторський підхід до класифікації витрат на підприємствах молокопереробної промисловості, запропоновано рекомендації щодо їх обліку. Вказано на те, що особливості діяльності молокопереробних підприємств формують наявність специфічних витрат, які потребують обліку, що, своєю чергою, призводить до необхідності формування та впровадження відповідної системи обліку витрат. Наведено аргументи на користь того, що на підприємствах галузі можуть використовуватися два варіанти попередільного методу обліку витрат: напівфабрикатний і безнапівфабрикатний. Вибір варіанту обліку витрат залежить від стилю управління, характеру рішень, що приймаються, та етапу прийняття рішення. Зазначено, що, виходячи зі специфічних особливостей, молокопереробне виробництво носить попередільний характер, що зумовлює необхідність використання попередільного методу обліку витрат з упровадженням елементів поточної оцінки й обліку виробничих запасів за методом нормативних затрат.

Ключові слова: витрати, молокопереробні підприємства, діяльність, особливості, класифікація, облік, оцінка, метод.

В статье приведен авторский подход к классификации затрат на предприятиях молокоперерабатывающей промышленности, предложены рекомендации по их учету. Указано на то, что особенности деятельности молокоперерабатывающих предприятий формируют наличие специфических расходов, требующих учета, что, в свою очередь, приводит к необходимости формирования и внедрения соответствующей системы учета затрат. Приведены аргументы в пользу того, что на предприятиях отрасли могут использоваться два варианта попередельного метода учета затрат: полуфабрикатный и безполуфабрикатный. Выбор варианта учета затрат зависит от стиля управления, характера принимаемых решений и этапа принятия решения. Указано, что, исходя из специфических особенностей, молокоперерабатывающее производство носит попередельный характер, что вызывает необходимость использования попередельного метода учета затрат с использованием элементов текущей оценки и учета производственных запасов по методу нормативных затрат.

Ключевые слова: расходы, молокоперерабатывающие предприятия, деятельность, особенности, классификация, учет, оценка, метод.

This article presents the author's approach to the classification of costs at dairy enterprises, and offers recommendations for their accounting. The urgency of this problem is that there is currently no universal algorithm for choosing a cost accounting option, which requires the creation of sound approaches to the choice of accounting option and needs further investigation. It is stated that the Milk Complex is a complex system, the elements of which differ in their nature of reproduction and functional role. One of the key elements of this system is dairy enterprises, whose activities are based on the technical and technological basis of milk processing, the production of a wide range of dairy products, waste reuse. The peculiarities of the activities of dairy enterprises are formed by the presence of specific costs that need accounting, which allows the management of the enterprise to get an objective picture in terms of resource costs, determine the cost of production and to form selling prices for finished products. Therefore, the solution of these problems leads to the need to create and implement in the activity of individual dairy enterprises mechanisms aimed at enhancing their activities through internal reserves, in particular, through the

introduction of an appropriate cost accounting system. Creating an orderly cost structure of the enterprise requires the implementation of economically justified classification on separate grounds. This involves allocating and generalizing group costs to presenting information in a convenient and manageable way. Classification is required to organize the economic work of the enterprise, determine the cost of production and pricing, rationing, planning, control and cost analysis. It was noted that enterprises can use two variants of cost accounting, which takes into account the presence of half-stuff products and does not take them into account. The choice of cost accounting depends on the management style, the nature of the decisions being made and the stage of the decision. It is stated that, based on specific features, dairy production is a step-by-step nature, which necessitates the use of a step-by-step method of cost accounting, with the introduction of elements of current assessment and inventory accounting for the method of regulatory costs.

Key words: costs, dairies, classification, accounting, method.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Молокопродуктовий комплекс – це складна система, елементи якої відрізняються за характером відтворення та функціональною роллю. Один із ключових елементів цієї системи – молокопереробні підприємства, діяльність яких ґрунтується на техніко-технологічній базі переробки молока, виробництві широкої номенклатури молочних продуктів, повторному використанні відходів.

Особливості діяльності молокопереробних підприємств формують наявність специфічних витрат, які потребують обліку, що дає змогу керівництву підприємства отримати об'єктивну картину в плані витрат ресурсів, визначення собівартості продукції та сформувати відпускні ціни на готову продукцію.

Отже, вирішення зазначених проблем призводить до необхідності формування та впровадження в діяльність окремих молокопереробних підприємств механізмів, спрямованих на підвищення їхньої діяльності за рахунок внутрішніх резервів, зокрема за рахунок упровадження відповідної системи обліку витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Проблемні питання обліку витрат як на загальнодержавному рівні, так і в галузевих аспектах розглянуто в працях таких учених, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, В.Ф. Палій, М.І. Скрипник, Я.В. Соколов, Ю.С. Цал-Цалко та ін.

Особливості обліку на підприємствах харчової та м'ясо-молочної промисловості висвітлювали О.І. Драган, В.В. Качалай, О.М. Ковалюк, О.А. Колібаба, О.В. Сайко, Р.М. Циган та ін.

Водночас не втрачає актуальності проблема обліку витрат на молокопереробних підприємствах, оскільки специфіка даного напрямку фінансового обліку недостатньо досліджена у науковій літературі.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є визначення типології та обліку витрат підприємств молочної промисловості відповідно до їх класифікаційної ознаки.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Підприємства з переробки молока

є невід'ємним складником агропромислового комплексу України і сполучною ланкою між сільськогосподарськими товаровиробниками та споживачами молочної продукції. У силу відомих особливостей розвитку вітчизняного ринку молочної продукції, передусім форм конкуренції, адміністрація молокопереробних підприємств часто проявляє певний інтерес до засобів отримання швидкого прибутку, серед яких вплив одного з найважливіших важелів інтенсифікації виробництва – економії господарських ресурсів, як правило, недооцінюється. Тим часом монополізація і, як наслідок, постійне підвищення цін на молочну продукцію хоча і передбачає отримання прибутку і навіть надприбутку, але воно завжди має пікову позначку, вище якої стає неможливим забезпечувати ефективність та рентабельність за рахунок підвищення цін. Окрім того, систематичне зростання цін на відповідну продукцію негайно відгукується на цінах споживчого ринку, а це, своєю чергою, може спровокувати не тільки інфляційні процеси, а й негативи соціального характеру, тому що молочна продукція є важливим складником споживчого кошика населення країни.

Слід зазначити, що інформаційним джерелом режиму економії і ресурсозбереження, який функціонує під сильним впливом системи управління економікою молокопереробного підприємства, може бути лише комплекс достовірних, вичерпних масивів обліково-економічних даних, орієнтованих на своєчасну підготовку управлінських рішень. Основою інформаційного забезпечення в системі управління економікою молокопереробних підприємств об'єктивно визнається виробничий облік, основною метою якого є забезпечення управлінського персоналу обліково-економічною інформацією для конструктивної роботи в галузі управління витратами.

Як зазначає О.В. Коба, створення впорядкованої структури витрат підприємства вимагає здійснення економічно обґрунтованої їх класифікації за окремими ознаками. Це передбачає розподіл та узагальнення витрат за групами для представлення інформації у зручній для управління та аналізу формі. Класифікація потрібна для організації економічної роботи підприємства, визначення вартості продукції та ціноут-

ворення, нормування, планування, контролю й аналізу витрат. Вибрані класифікаційні ознаки мають забезпечувати комплексне вивчення і групування витрат у потрібному розрізі. Чим більше виділяється ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою одержання необхідної та достовірної управлінської інформації, що забезпечує ефективність рішень, які приймаються на основі аналізу витрат підприємства [3].

У П(С)БО 16 «Витрати» [7] зазначено, що кожний суб'єкт господарювання має право з урахуванням доцільності й особливостей технологічного циклу визначати кількість у структурі статей калькуляції, а в Методичних рекомендаціях із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [4] пропонується розподіляти виробничі витрати в розрізі таких статей калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств організації;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- витрати від браку;
- супутня продукція (вираховується).

Водночас цей перелік витрат потребує уточнення, коли йдеться про галузеві особливості управлінського обліку.

У цьому контексті слід зазначити, що на побудову обліку витрат молокопереробних підприємств, відповідно до характеру організації виробництва і потреб управління господарської діяльності, значний вплив здійснюють специфічні особливості галузі.

Особливості діяльності молокопереробних підприємств можливо сформулювати так:

- основний предмет праці (молоко) є швидкозсувним продуктом;
- вітчизняний ринок молока сформувався та функціонує стихійно;
- ємність вітчизняного ринку молочних продуктів заповнюється низькоякісною імпортованою продукцією;
- низька інвестиційна активність у молокопродуктовому комплексі;
- недосконалі механізми державної підтримки молокопродуктового комплексу в цілому і молокопереробної промисловості зокрема [1].

Отже, вирішення зазначених проблем призводить до необхідності формування та впровадження в діяльність окремих підприємств механізмів, спрямованих на підвищення їхньої діяльності за рахунок внутрішніх резервів, зокрема за рахунок упровадження системи управління процесом формування та відображення витрат підприємства.

Л.М. Чернелєвський і Г.Г. Осадча [13] зазначають, що на молокопереробних підприємствах затрати групуються в розрізі таких статей калькуляції:

- сировина та основні матеріали;
- зворотні відходи (вираховуються);
- покупні напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- допоміжні матеріали на технологічні цілі;
- транспортно-заготівельні витрати;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальне страхування виробничих робітників;
- витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі (цехові) витрати;
- витрати від браку.

Розширюючи вищенаведений перелік, узагальнена авторська класифікація витрат молокопереробних підприємств представлена в табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація витрат підприємств молокопереробної галузі (авторське узагальнення)

Ознаки класифікації 1	Види витрат 2
1. ДЛЯ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ	
За відношенням до виробничого (технологічного) процесу	Основні (технологічні), накладні (організаційні), конверсійні
За складом витрат	Одноелементні (прості), комплексні (складні)
За етапами виробництва	Витрати на виробництво, витрати на маркетинг, витрати на логістику (витрати на постачання, на внутрішнє переміщення ресурсів та напівфабрикатів, на збут), витрати на управління
За способом віднесення на собівартість продукції	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (за календарними періодами)	Поточні, одноразові, довгострокові

1	2
За видами виробництва	Витрати основного, допоміжного (обслуговуючого) виробництв, невиробничих підрозділів (господарств)
За участю в процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За ступенем готовності продукції	Незавершене виробництво, напівфабрикат, готова продукція
За кількістю випущеної продукції	Загальні (сукупні) витрати, витрати на одиницю продукції
За повнотою здійснення витрат	Невичерпані (вхідні, неспожиті), вичерпані (минулі, спожиті)
За методом списання витрат	Витрати на продукцію, витрати періоду
За включенням до собівартості продукції	- витрати, які включаються у собівартість продукції; - витрати, які не включаються у собівартість продукції, а відносяться на фінансові результати
За складом виробничої собівартості	- прями матеріальні витрати;- прями витрати на оплату праці; - інші прями витрати; - змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати
За видами звичайної діяльності	Витрати основної (операційної) діяльності, інвестиційної діяльності, фінансової діяльності
Залежно від надзвичайних подій	Надзвичайні витрати. Звичайні витрати
За економічними елементами	- матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші операційні витрати нематеріальні витрати
За калькуляційними статтями	- сировина; - основні матеріали; - допоміжні матеріали виробничого призначення; - допоміжні матеріали невиробничого призначення; - напівфабрикати власного виробництва (вираховуються); - купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; - роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; - теплоенергія на технологічні цілі; - теплоенергія на енергетичні цілі; - теплоенергія на господарські цілі; - електроенергія на технологічні цілі; - електроенергія на енергетичні цілі; - електроенергія на господарські цілі; - пара на технологічні цілі; - стиснуте повітря та холод на технологічні цілі; - гаряча вода на технологічні цілі; - холодна вода на технологічні цілі; - тара і пакувальні матеріали; - основна заробітна плата виробничих робітників; - додаткова заробітна плата виробничих робітників; - відрахування на соціальні заходи; - транспортно-заготівельні витрати; - витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва нової продукції; - витрати, пов'язані з утриманням резервуарів; - пристроїв та іншого обладнання, призначеного для перекачування, зберігання молочної сировини у межах підприємства; - витрати на утримання та експлуатацію обладнання; - цехові витрати; - загальновиробничі витрати; - втрати внаслідок технічно неминучого браку; - інші виробничі витрати; - адміністративні витрати; - витрати на збут; - супутня продукція (вираховується)

Закінчення таблиці 1

1	2
2. ДЛЯ ПРОГНОЗУВАННЯ, ПЛАНУВАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ	
За відношенням до обсягу виробництва	Змінні (умовно-змінні), постійні (умовно-постійні), напівзмінні, напівпостійні, змішані, пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, реманентні, гнучкі
За результативністю витрачання	Продуктивні (ефективні), непродуктивні (неефективні)
З метою впливу на поведінку витрат	Технологічні змінні витрати, обов'язкові постійні витрати, дискреційні витрати
За відношенням до потужності підприємства	Витрати нормальної потужності, витрати номінальної потужності
За обґрунтуванням прийняття управлінських рішень	Релевантні (доцільні), нерелевантні (недоцільні)
Залежно від об'єкту управління	У місцях виникнення витрат, у центрах витрат, у центрах відповідальності
За місцем виникнення	Витрати виробництва, робочого місця, цеху, дільниці, виробничої лінії, технологічного переділу, служби, бригади та інших адміністративно відокремлених структурних підрозділів
За центрами відповідальності	Основні, функціональні
Залежно від впливу на управлінські рішення	- витрати, які враховують для прийняття управлінських рішень; - витрати, які не враховують для прийняття управлінських рішень
За відношенням до витрачання активів	Реальні (дійсні), альтернативні
За відношенням до фаз кругообігу	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
Залежно від кон'юнктури ринку	Залежні, незалежні
За характером нормування	Нормовані, ненормовані
За характером планування	Планові, непланові
За структурою	Фактичні, планові, прогнозні
Залежно від терміну прийняття рішення	Короткострокові (поточні), довгострокові
За функціями управління	Виробничі, адміністративні, збутові
За відношенням до виробництва додаткової одиниці продукції	Інкрементні, маржинальні (граничні), середні
Залежно від впливу на величину витрат	Повністю регульовані, частково регульовані, слабо регульовані
За впливом на навколишнє середовище	Еколого-економічні витрати
3. ДЛЯ АНАЛІЗУ ТА ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ НАД ВИТРАТАМИ	
За можливістю здійснення контролю	Підконтрольні, частково підконтрольні, непідконтрольні
За результативністю витрачання	Продуктивні (ефективні), непродуктивні (неефективні)
За відповідністю нормам	У межах норм, відхилення від норм
З метою проведення аналізу	Витрати минулого періоду, звітного (поточного) періоду, майбутнього періоду
Залежно від об'єкту управління	У місцях виникнення витрат, у центрах витрат, у центрах відповідальності

На підприємствах молокопереробної галузі вищезазначені витрати обліковуються з використанням попереднього методу обліку з елементами нормативного методу.

Калькуляційними одиницями на молокопереробних підприємствах є 1 т готової продукції певного найменування та тисяча умовних банок (туб) консервів за найменуваннями [13].

У структурі молокопереробного підприємства виділяють виробничі і невиробничі підроз-

ділі. Виробничі підрозділи включають основне і допоміжне (обслуговуюче) виробництва (рис. 1).

Поділ виробництва на види потребує відповідного розмежування витрат основного та допоміжного виробництв, а також невиробничих підрозділів, оскільки їм притаманні свої витрати, які відрізняються структурою, змістом, призначенням.

Виробництво молочної продукції характеризується складним, масовим безперервним

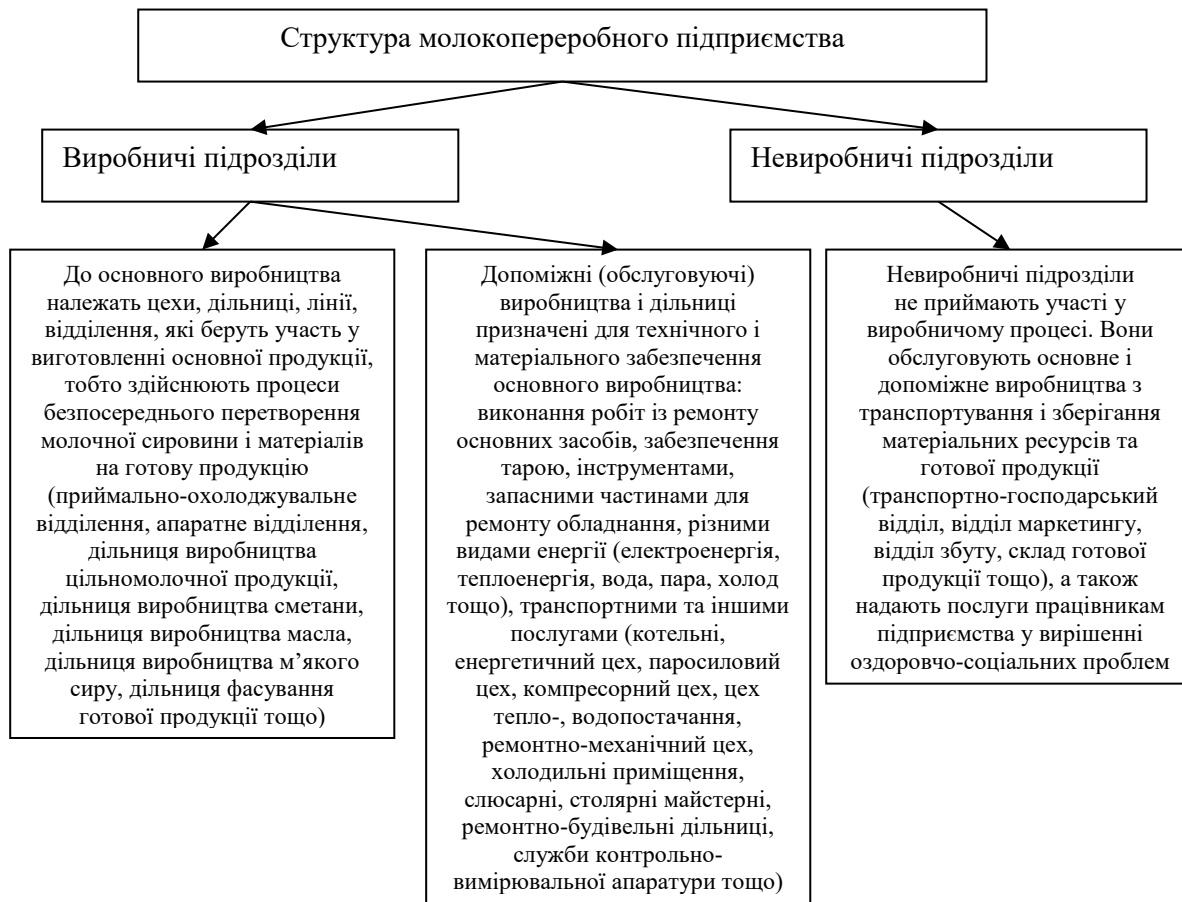


Рис. 1. Структура молокопереробного підприємства

Джерело: узагальнено автором на основі [11]

автоматизованим процесом технологічної переробки молока за умови суворого дотримання технологічних процедур, що вимагає нормування матеріальних витрат.

Розрахунки норм витрат основних та допоміжних матеріалів проводяться за результатами контролю технологічних процесів, технологічних специфікацій та рецептур.

Розраховуються такі норми в натуральних показниках на одиницю продукції або напівфабрикат та використовуються під час визначення кількості молочної сировини та матеріалів, необхідної для відпуску у виробництво.

Значний вплив на облік витрат здійснює комплексний характер виробництва. З переробленого молока отримують декілька видів основної готової продукції (вершки, сметана, масло, сир тощо) і супутню продукцію (сироватку, склотини, знежирене молоко, відвійки).

Проте сьогодні існує певна проблема стосовно оцінки вартості супутньої продукції внаслідок того, що критерієм поділу продукції на основну та попутну є тільки один компонент – жир. Унаслідок такої однокритеріальної оцінки на підприємстві відбувається викривлення собівартості попутної продукції і заниження фінансових результатів діяльності підприємств.

Технологія молокопереробного виробництва характеризується складними фізико-хімічними і термічно-технологічними процесами виробництва продукції. Перш ніж сировина і матеріали будуть перетворені на готову продукцію, вони послідовно проходять низку технологічних операцій, які називають переділами. Підприємства молочної промисловості ведуть облік за основними переділами: приймання молока, сепарування, виготовлення кінцевих продуктів.

Виходячи із цього, молокопереробне виробництво носить попередільний характер, що зумовлює використання попередільного методу обліку витрат виробництва. Після кожного переділу одержується напівфабрикат, який передається в наступні переділи для виготовлення продукції або реалізовується як кінцевий продукт.

Особливістю попередільного методу обліку витрат є те, що об'єктом обліку витрат на виробництво є технологічний переділ, а всередині переділу – види продукції, об'єднані у калькуляційні групи за принципом однорідності основних матеріалів, а також за складністю їх обробки. Прямі витрати обліковуються за переділами, а всередині переділу – за видами напівфабрикатів або готових продуктів, за групами однорідної

продукції. Загальновиробничі витрати розподіляються між напівфабрикатами і готовими продуктами за вибраним на підприємстві методом:

- методом виключення витрат;
- методом розподілення витрат;
- комбінованим методом розподілення витрат.

Фактична собівартість продукції визначається щомісячно шляхом ділення загальної суми витрат на кількість випущеної продукції за переділом. Відповідно до отриманих даних за переділами і складаються калькуляції собівартості продукції (напівфабрикатів).

На підприємствах можуть використовуватися два варіанти попередільного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості: напівфабрикатний і безнапівфабрикатний. Вибір варіанту зведеного обліку витрат (напівфабрикатний або безнапівфабрикатний) справляє суттєвий вплив на формування собівартості не лише готової продукції, а й напівфабрикатів, особливо коли частина їх має бути реалізована на сторону (рис. 2).

Безнапівфабрикатний метод обліку витрат відрізняється від напівфабрикатного тим, що

наявність та рух напівфабрикатів обліковуються у цехах (дільницях) тільки оперативним шляхом у натуральному виразі. Рух напівфабрикатів між цехами у бухгалтерському обліку в грошовому виразі не відображається (рис. 3).

Вибір методів нормативного чи фактичного обліку витрат, повних чи неповних витрат залежить від стилю управління, характеру рішень, що приймаються, та етапу прийняття рішення.

Слід також звернути увагу на те, що оскільки молоко надходить на підприємства від значної кількості постачальників і за різними цінами, його середньозважена оцінка викривлює фактичну собівартість молочної продукції та не дає змоги встановити, як вона змінюється внаслідок зміни цін, що значно ускладнює роботу бухгалтерської служби молокопереробних підприємств.

Ураховуючи технологічні особливості молокопереробної галузі, а саме незначний термін зберігання молочної сировини, сезонне надходження та інші чинники, а також із метою спрощення процедури поточної оцінки й обліку виробничих запасів, доцільно їх оцінку під час відпуску у виробництво проводити за методом нормативних затрат згідно з П(С)БО 9 [8].

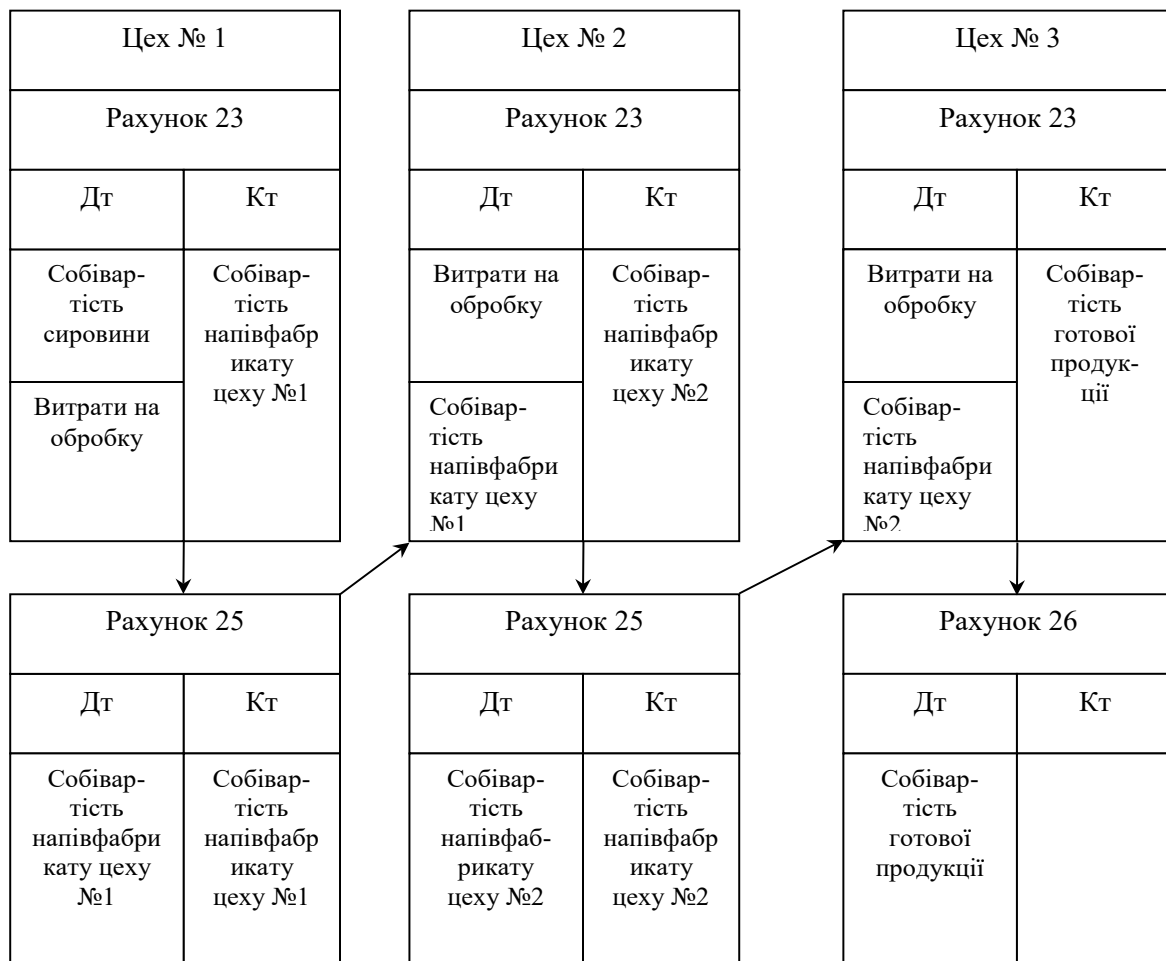


Рис. 2. Відображення витрат та формування собівартості продукції молокопереробних підприємств за напівфабрикатного обліку витрат (узагальнено автором на основі [6])

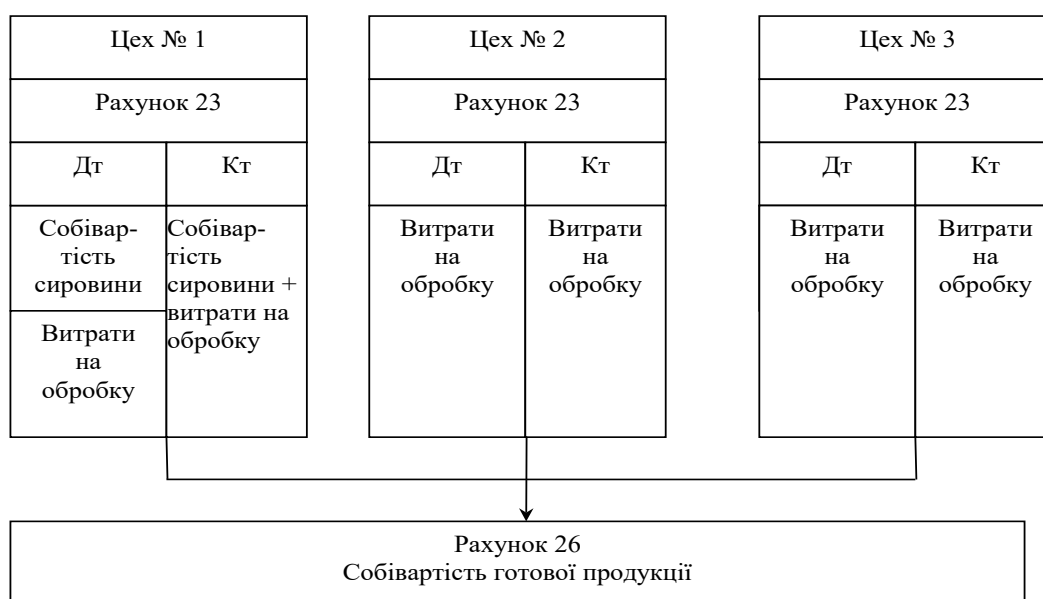


Рис. 3. Відображення витрат та формування собівартості продукції молокопереробних підприємств за безнапівфабрикатного обліку витрат (узагальнено автором на основі [10])

Під час відпуску у виробництво молока пропонується здійснювати його оцінку на основі нормативної ціни, яка розраховується один раз на місяць згідно з міжнародними та вітчизняними вимогами до вмісту білка в молоці та інших компонентів.

Упровадження методу нормативних затрат сприятиме ефективному здійсненню оперативного контролю над рівнем використання виробничих запасів у виробництві. Його застосування дасть змогу обліковувати відпуск запасів у виробництво відповідно до встановлених нормативів. Відхилення фактичних цін на виробничі запаси від нормативних доцільно накопичувати на спеціально введеному субрахунку «Вартісні різниці» в розрізі активного рахунку 20 «Виробничі запаси», на якому відображається економія (сприятливі різниці) або перевитрачання (несприятливі різниці) виробничих ресурсів. Це, своєю чергою, допоможе приймати необхідні управлінські рішення під час вибору постачальників, сприятиме ефективності контролю витрачання виробничих запасів та забезпечуватиме достовірність визначення фінансового результату молокопереробних підприємств.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. У статті досліджувалася проблема класифікації витрат та їх обліку на підприємствах молокопереробної промисловості. На підставі викладеного доцільно сформулювати такі висновки:

1. Виробництво молочної продукції характеризується складним, масовим безперервним автоматизованим процесом технологічної переробки молока за умови суворого дотримання технологічних процедур, що вимагає особливого підходу до обліку витрат, який ураховує специфіку технологічного процесу.

2. Поряд із цим на сучасному етапі розвитку, у сучасних економічних умовах для кожного молокопереробного підприємства суттєве значення мають вибір та застосування методів обліку витрат виробництва.

3. Виходячи зі специфічних особливостей, молокопереробне виробництво носить попередільний характер, що зумовлює необхідність використання попередільного методу обліку витрат з упровадженням елементів поточної оцінки й обліку виробничих запасів за методом нормативних витрат.

4. У сучасних умовах господарювання на підприємствах молочної промисловості можливо використовувати два варіанти попередільного методу обліку витрат – напівфабрикатний і безнапівфабрикатний, а вибір варіанту обліку залежить від стилю управління, характеру рішень, що приймаються, та етапу прийняття рішення.

5. Сьогодні не існує універсального алгоритму вибору варіанту обліку витрат, що вимагає створення обґрунтованих підходів до вибору варіанту обліку і потребує подальшого дослідження.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Божидарнік Т.В. Методологія дослідження молокопродуктового комплексу як передумова формування системи його регулювання. *Вісник аграрної науки*. 2014. № 8. С. 74–76.
2. Качалай В.В. Облік і аналіз витрат виробництва на молокопереробних підприємствах. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 1. С. 451–456.

3. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 4. С. 99–103.
4. Коваленко О.В., Славов В.П., Шубенко О.І. Формування ринкової ціни продукції переробки молока. *Економіка АПК*. 2013. № 7. С. 22–28.
5. Ковалюк О.М., Колібаба О.А. Контроль витрат на виробництво молочної продукції в системі управління обліку в Україні. *Вісник Львівського національного університету імені Івана Франка*. 2014. № 2. С. 263–268.
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ М-ва промислової політики України від 09.07.2007 № 373. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07> (дата звернення: 05.09.2019).
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.1999 № 318, зі змінами і доп. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 09.09.2019).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ М-ва фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL : www.rada.gov.ua (дата звернення: 09.09.2019).
9. Сайко О.В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України) : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2004. 222 с.
10. *Справжній бухоблік / 4-е вид., перероб. і доп.* Харків : Фактор, 2014. 1260 с.
11. Федун С.Ф. Основні галузеві особливості функціонування підприємств молокопереробної промисловості та їх вплив на побудову системи обліку і контролю витрат виробництва молочної промисловості. URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_3/94.pdf (дата звернення: 10.09.2019).
12. Циган Р.М. Удосконалення механізму ціноутворення на підприємствах молочної промисловості. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2018. № 34. С. 38–44.
13. Чернелевський Л.М., Осадча Г.Г. *Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості : навчальний посібник ; 2-е вид., перероб. і доп.* Київ : Наукова думка, 2014. 370 с.

REFERENCES:

1. Bozhydarnik T.V. (2014). Metodolohiya doslidzhennya moloko produktovoho kompleksu yak peredumova formuvannya systemy yoho rehulyuvannya [Methodology of milk product complex research as a prerequisite for the formation of its regulation system]. *Bulletin of agrarian science*. no. 8, pp. 74–76 (in Ukrainian).
2. Kachalay V.V. (2015). Oblik i analiz vytrat vyrobnytstva na molokopererobnykh pidpryyemstvakh [Accounting and analysis of production costs at dairies]. *Current problems of the economy*. no. 1. pp. 451-456 (in Ukrainian).
3. Koba O.V., Myronova YU. (2016). Vytraty pidpryyemstva ta yikh klasyfikatsiya dlya potreb upravlinnya y ekonomichnoho analizu [Costs of enterprise and their classification for the needs of management and economic analysis]. *Black Sea Economic Studies*. Vol. 4. pp. 99-103 (in Ukrainian).
4. Kovalenko O.V., Slavov V.P., Shubenko O.I. (2013). Formuvannya rynkovoyi tsiny produktsiyi pererobky moloka [Forming the market price of milk processing products]. *Economics of AIC*. no. 7. pp. 22-28 (in Ukrainian).
5. Kovalyuk O.M., Kolibaba O. A. (2014). Kontrol' vytrat na vyrobnytstvo molochnoyi produktsiyi v systemi upravlins'koho obliku v Ukrayini [Cost control of dairy production in the management accounting system in Ukraine]. *Ivan Franko National University of Lviv*. no. 2. pp. 263-268.
6. Metodychni rekomendatsiyi z formuvannya sobivartosti produktsiyi (robit, posluh) u promyslovosti: zatv. nakazom M-va promyslovoyi polityky Ukrayiny vid 09.07.2007 r. № 373. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07> (accessed 5 September 2019).
7. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty»: zatv. nakazom M-va finansiv Ukrayiny vid 31.12.1999 № 318 z nast. zminyamy i dopov. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (accessed 9 September 2019).
8. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 9 «Zapasy»: zatv. nakazom M va finansiv Ukrayiny vid 20.10.199 № 246. Available at: www.rada.gov.ua (accessed 9 September 2019).
9. Sayko O. V. (2004). *Oblik i kontrol' vyrobnychyykh zapasiv (na prykladi pidpryyemstv molokopererobnoyi promyslovosti Ukrayiny)* [Accounting and control of production inventories (on the example of Ukrainian dairy industry enterprises)]: dys. kand. ekon. nauk. Kiev : Scientific Thought (in Ukrainian).
10. *Spravzhniy bukhhoblik* (2014) [A true bookkeeper.]. 4 vyd., pererobl. i dopov. Kharkiv : Faktor (in Ukrainian).
11. Fedun S.F. *Osnovni haluzevi osoblyvosti funktsionuvannya pidpryyemstv molokopererobnoyi promyslovosti ta yikh vplyv na pobudovu systemy obliku i kontrolyu vytrat vyrobnytstva molochnoyi promyslovosti* [The main sectoral features of the functioning of the dairy industry and their impact on the construction of a system of accounting and control of production costs of the dairy industry]. Available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_3/94.pdf (accessed 10 September 2019).
12. Tsyhan R.M. (2018). Udoshkonalennya mekhanizmu tsinoutvorennya na pidpryyemstvakh molochnoyi promyslovosti [Improving the Pricing Mechanism in Dairy Enterprises]. *Scientific Bulletin of the International Humanities University*. no. 34. pp. 38-44 (in Ukrainian).
13. Chernelivs'kyi L.M., Osadcha H.H. (2014). *Upravlins'kyi oblik na pidpryyemstvakh kharchovoyi promyslovosti : navchal'nyy posibnyk* [Management Accounting at Food Enterprises: Tutorial]. Kiev : Scientific Thought (in Ukrainian).