

Особливості функціонування молокопереробних підприємств і оцінки рівня витрат на виробництво молочної продукції

Лотиш О.Я., к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

Актуальність проблеми ефективного функціонування молокопереробних підприємств та формування витрат на виробництво продукції зростає у зв'язку із стабілізацією економіки і поступовим нарощуванням масштабів виробництва в Україні. При цьому важливим аргументом на користь оптимального формування витрат є те, за рахунок яких факторів відбувається зростання кінцевих результатів діяльності підприємств. Об'єктивно постає питання раціонального і економного витрачання всіх видів ресурсів, зниження їх витрат, прискореного переходу до ресурсозберігаючих і безвідходних технологій.

За останнє десятиріччя витрати на виробництво продукції в країні постійно зростали, головним чином в галузях переробки сільськогосподарської сировини. У зв'язку із вказаним, проблема формування і неухильного зниження витрат в сучасних умовах вимагає всебічного техніко-економічного аналізу, поглибленого вивчення з метою ефективного управління динамікою витрат виробництва. Для оцінки рівня витрат на виробництво молочної продукції необхідно з'ясувати стан та особливості діяльності молокопереробних підприємств у сучасних умовах господарювання.

Молокопереробна промисловість є пріоритетною галуззю економіки і покликана забезпечити потреби населення в молочних продуктах харчування. На сучасному етапі функціонування молокопереробних підприємств поставлені високі вимоги щодо безпечності, ефективності та прибутковості виробництва молокопродукції найвищої якості. Обсяги виробництва продукції визначаються, в основному, станом сировинної та виробничо-технічної бази галузі, обсягом виробництва і продажу молока, якістю сировини, а також рівнем її комплексної переробки. Як свідчать дані таблиці 1 спостерігається

тенденція до зменшення поголів'я корів майже на 7-9% щороку. За останні 20 років поголів'я зменшилось у 5,5 рази (з 24623 у 1990 р. до 4494 тис. голів у 2010 р.). Це зменшення відбулось за рахунок ліквідації сільськогосподарських підприємств у 90-х роках минулого століття, при цьому поголів'я зменшилось у 3 рази (з 8378 до 2631 тис. голів)¹. Разом з тим, найбільша питома вага заготівель молока належить приватному сектору, що стало засобом виживання для села. Зокрема питома вага цього сектору у загальному виробництві молока за останні 20 років збільшилась у 1,5 рази (з 5900 тис. тонн у 1990р. до 9000 тис. тонн). Існують певні диспропорції між обсягом виробництва і обсягом продажу молока переробним підприємствам: якщо у 1990 р. на переробку йшло 73% виробленого молока, то у 2010 р. – лише 43 %. Крім цього середні надой молока є значно нижчими, ніж в інших країнах світу. Так, якщо в країнах ЄС цей показник складає 6,2 тис. кг, у США – 9,3, Японії – 9,2, то в Україні лише 3,7 тис. кг.

1. Стан сировинної бази та обсяги заготівлі молока в Україні

Показник	1990	2000	2008	2009	2010
1. Поголів'я корів всього, тис. голів	8378	4958	2856	2737	2631
у т.ч. сільськогосподарські підприємства	6191	1851	624	605	589
господарства населення	2187	3107	2232	2132	2042
2. Виробництво молока всього, тис. тонн	24500	12700	11800	11600	11200
у т.ч. сільськогосподарські підприємства	18600	3700	2100	2200	2200
господарства населення	5900	9000	9700	9400	9000
3. Продаж молока переробним підприємствам всього, тис. тонн	17958	3335	5444	4742	4793
у т.ч. сільськогосподарські підприємства	17943	1790	1719	1867	1890
господарства населення	15	1515	3340	2550	2544

Переробка молочної сировини – одне з вузьких місць в галузі виробництва харчових продуктів для населення. Про рівень переробки можна дізнатись не лише з обсягів випуску продукції як для внутрішнього, так і для

¹ Статистичний щорічник України у 2010 рік. Державна служба статистики. – Київ. – 2011. – 559 с.

зовнішнього ринку, а значною мірою з цін на дану продукцію. Не буде перебільшенням сказати, що міжнародні ринки можуть прийняти продукцію молочної галузі лише вищого за теперішній рівень якості. Якість молока здебільшого оцінюють за бактеріологічними показниками, чистотою та густотою джерел. Адже, “із 7,7 тис. підприємств, які утримують молочних корів, 2,1 тис. підприємств, або 27,3% від загальної кількості мають від 1 до 20 корів; 2,5 тис. підприємств, або 32,5% - утримують від 20 до 100 корів; 2,8 тис. підприємств, або 36,5% - утримують від 100 до 500 корів; 283 підприємства, або 3,7% - це великотоварні ферми, які мають 500 і більше корів, з них 31 підприємство має 1000 і більше корів”². Виробнича потужність підприємств з переробки молока становить близько 18 млн. тонн на рік, однак наявні потужності використовують лише на 30-45 %.

Незважаючи на важливість молочної промисловості, негативні явища останніх років, а саме: необмежене і фінансово не забезпечене зростання вартості виробничих витрат промислового характеру, зведення нанівець стимулюючої функції оплати праці та інші непередбачені фактори наклали свій відбиток на темпи її розвитку (таблиця 2.)³.

2. Виробництво основних видів продукції молокопереробних підприємств України, тис. тонн

Показники	2006	2007	2008	2009	2010
Молоко рідке	820	863	808	770	801
Масло вершкове	104	100	84,8	74,7	79,5
Сир свіжий неферментований та кисломолочний	93,2	92,6	91,9	84,8	78,5
Сири жирні	217	246	236	224	207
Продукти кисломолочні	524	532	532	492	479
Морозиво і харчовий лід	121	131	125	108	115

² Бондаренко В.М. Розвиток ефективного виробництва молока та його промислової переробки в Україні / В.М.Бондаренко // Економіка АПК. – 2008. - №5. – с. 61-64.

³ Статистичний щорічник України за 2010 рік. Державна служба статистики. – Київ. – 2011. – 559 с.

За період 2006-2010 рр. виробництво усіх видів молочної продукції неухильно зменшувалось. Серед причин такої ситуації можна виокремити дві: зокрема, це зниження купівельної спроможності населення та зменшення обсягів заготівлі молочної сировини. Найбільшими темпами зменшувалось виробництво масла вершкового – на 23, 7% (з 104 тис. тонн у 2006 р. до 79,5 тис тонн у 2010 р.) та сиру свіжого на 15,8% (з 93,2 тис. тонн у 2006 р. до 78,5 тис. тонн у 2010 р.), а найменшими темпами – виробництво молока рідкого та сирів жирних – на 2,3% та 4,6% відповідно.

У загальній структурі виробництва молокопродукції найбільшу питому вагу займає молоко рідке та кисломолочна продукція. Станом на початок 2012 р. найбільші обсяги продажу серед усієї продукції належать саме кисломолочній продукції, зокрема кефіру, нежирним видам сметани та сиру кисломолочного.

Особливості функціонування молокопереробних підприємств зумовлені такими ознаками галузі:

- виробництво молокопродукції є обмежене сировинними ресурсами, обсяг яких залежить від стану молочного скотарства;
- молокопродукти є одним із найцінніших і найдоступніших продуктів харчування, в яких всі складові є в достатній кількості та ідеальному співвідношенні, при якому вони якнайповніше задовольняють потреби людини;
- багатоасортиментність продукції, яка протягом останніх 20 років зросла майже вдвічі;
- територіальна розосередженість підприємств при невеликій їх потужності, внаслідок якої є високою питома вага транспортно-заготівельних витрат у загальних витратах виробництва;
- матеріаломісткість виробництва молокопродуктів, що можна пояснити використанням у якості сировини продукції сільського господарства, у якій уже втілені певні витрати виробництва. За даними досліджень собівартість

українського молока – одна з найнижчих у світі: третє місце після Аргентини та Білорусі.⁴;

- сезонність виробництва та наявність значної питомої ваги зворотних відходів, до яких відносять: при виробництві масла – відвійки (це пісне молоко, яке відділили від вершків за допомогою сепаратора) і сколотини (це рідкий продукт, який одержують при збиванні масла з вершків, сметани), сиру – знежирена сироватка, цільномолочної продукції – знежирена сироватка, відвійки і сколотини.

Від показника сезонності заготівель молока залежить сезонність стану сировинної бази підприємств: чим вища сезонність заготівлі молока, тим менший річний обсяг продукції при тих самих виробничих потужностях. У зв'язку з сезонним надходженням молока виробничі потужності використовують недостатньо (в I і IV кварталах – лише на 70 – 75%). Це пояснюється тим, що виробничі потужності молокопереробні підприємства створюють з врахуванням переробки молока в період його максимального надходження, а в міжсезонний період рівень завантаження їх значно знижується. Скорочення сезонності закупівлі молока на 1% дозволило б зменшити середньорічну потребу в потужностях на 8-9%.

Заходи із згладжування сезонності залежать від умов діяльності як сільськогосподарських, так і переробних підприємств. Якщо розділити річне виробництво молока за кварталами, то найбільше виробляють і заготовляють молока в II і III кварталах (57%), в той час як в I і IV кварталі – лише 43% від загального виробництва. Відповідно дане коливання приводить і до зміни витрат виробництва молокопродуктів протягом року: в I і IV кварталах вона на 47% вища, ніж в II і III. Це можна пояснити тим, що в дані періоди підприємства використовують сухе молоко, із якого в осінньо-зимовий період

⁴ Якубчак О.М. Вимоги до молока, що використовується для виробництва сирів // Продукты & Ингредиенты. – 2008. - №10. – С. 41-48.

виробляють питне молоко, дієтичні продукти і яке значно погіршує смакові властивості молокопродуктів.

Таким чином, згладжування сезонності заготівель молока, що йде на промислову переробку створює сприятливі умови для ритмічної роботи молокопереробних підприємств, забезпечує збільшення обсягів виробництва внаслідок кращого використання виробничих потужностей і тим самим дозволяє рівномірно постачати населенню молочні продукти протягом року.

На сучасному етапі розвитку економіки важливе значення має вирішення проблеми комплексного і раціонального використання молочної сировини. Значною мірою цього можна досягти за рахунок удосконалення технологічного процесу переробки молока та підвищення якості сировини (рис.1).



Рис. 1. Процес технологічної переробки молока

При виробництві основного асортименту молочних продуктів складові частини молока використовують по різному: при виробництві цільномолочної продукції майже всі складові молока входять в готовий продукт; при виробництві сиру в продукт переходить близько 50% сухих речовин молока, 92% жиру і 75% білка; при виробництві масла – відповідно 26%, 98%, 1,5%, решта – залишається в молочній сироватці, відвійках і сколотинах.

Удосконалення структури промислової переробки молока дозволяє при однакових ресурсах сировини більш повно використовувати його складові частини. Структура використання молочної сировини на виробництво продукції наведена на рис. 2.

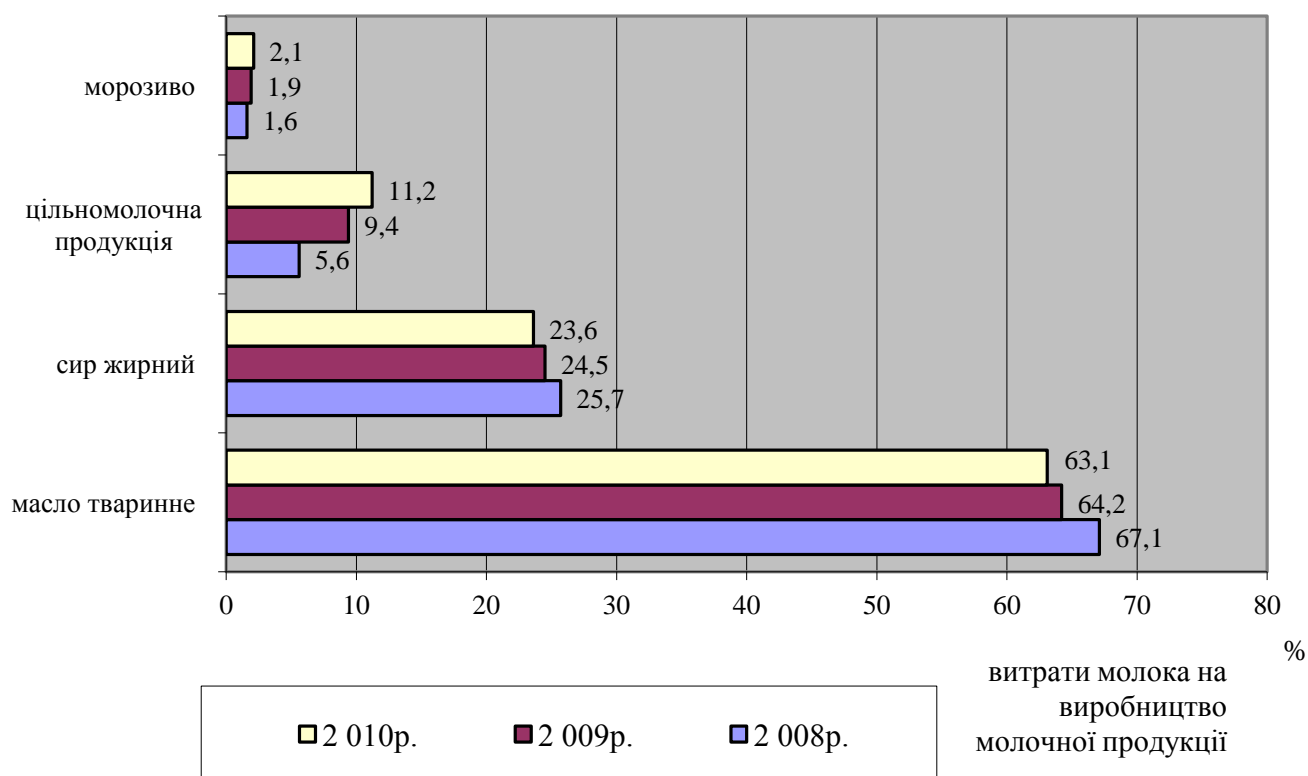


Рис. 2. Структура використання молока на виробництво продукції молокопереробних підприємств

Так, важливого значення набуває встановлення правильних пропорцій в споживанні і використанні молока на виробництво різноманітних молочних

продуктів, як з точки зору удосконалення структури харчування, так і більш ефективного використання сировинних ресурсів молока.

Таким чином, дослідивши тенденцію розвитку молокопереробних підприємств України та ознайомившись із специфікою виробництва молочних продуктів, можна якнайкраще підійти до питання оцінки рівня витрат на їх виробництво. Формування витрат у вітчизняній практиці здійснюється за економічними елементами та статтями калькуляції. Групування витрат за економічними елементами використовують для планування продуктивності праці, відтворення основних і оборотних фондів, оскільки воно показує які види засобів витрачені на виробництво та враховує не тільки рівень організації процесу виробництва і реалізації продукції, але і ступінь використання необхідного і додаткового продукту. За економічним змістом витрати можна поділити на три групи, які характеризують

- 1) участь засобів виробництва у створенні нової продукції (матеріальні витрати, амортизаційні відрахування);
- 2) використання необхідного продукту (витрати на оплату праці);
- 3) використання додаткового продукту (відрахування на соціальні заходи).

Однак для управління підприємством важливо знати не тільки, що затрачено, але і куди спрямовані дані витрати. Вирішенню даного питання сприяє класифікація витрат за статтями калькуляції, оскільки від того, наскільки правильно вона вирішена, значною мірою залежить об'єктивність економічного аналізу діяльності підприємства. Якщо в кошторисі витрат на виробництво відображають кількісну сторону затрат підприємства, то в калькуляції – якісну сторону його роботи. Розробка класифікації витрат за статтями калькуляції має певну складність в тому, що у більшості випадків основну увагу звертають на те, які витрати необхідно включати в собівартість, в той же час чітко необхідно виділити те, яку ознаку необхідно покласти в основу побудови калькуляцій в певній галузі промисловості. Вважаємо, що в основу побудови калькуляції необхідно покласти витрати, які відображають об'єктивні

економічні відносини підприємства з приводу поповнення засобів і предметів праці, забезпечення нормального процесу виробництва.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості підприємство встановлює самостійно. У вітчизняній практиці використовують правила формування витрат на виробництво, які закріплені законодавчо Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку "Витрати" 16.⁵ На відміну від рекомендованої, галузева номенклатура статей витрат відображає специфічні особливості виробництва галузі, зокрема молокопереробної, та формування витрат на виробництво продукції.

В молочній промисловості існують істотні відмінності в побудові статей калькуляції, що зумовлено особливостями діяльності підприємств з переробки молочної сировини. Так в статтю "Сировина і матеріали" включають лише витрати на сировину і матеріали, які входять в склад готових виробів, утворюючи їх основу, або є необхідними компонентами при їх виготовленні.

Із витрат на сировину і матеріали вираховують зворотні відходи. Під зворотними відходами розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які виникли в процесі переробки вихідної сировини в готову продукцію, втратили повністю або частково споживні якості вихідної сировини. На молокопереробних підприємствах до зворотних відходів відносять відвійки, сколотини та знежирену сироватку. Не відносять до відходів залишки матеріалів, які за встановленою технологією передають в інші цехи як вихідну сировину для виготовлення продукції основного виробництва та попутну продукцію, (наприклад, гліцерин в масложировій підгалузі). Зворотні відходи можуть оцінюватись за зниженою ціною вихідної сировини, за встановленими цінами на відходи і за повною ціною вихідної сировини, якщо ці відходи реалізують на сторону для використання як повноцінний матеріал.

Так як при виробництві молокопродуктів транспортно-заготівельні витрати складають близько 4-7%, їх виділяють в окрему статтю, "Транспортно-

⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" // Баланс. – 2003. - №5.

заготівельні витрати" з метою виявлення резервів зниження витрат з доставки сировини. В склад даних витрат включають доплати сільськогосподарським підприємствам за зберігання і доставку молока до заготівельних пунктів первинної обробки, витрати на доставку до заготівельних пунктів власним транспортом, включаючи навантаження і розвантаження та інші. Оскільки молоко для переробки на підприємства поступає відповідної якості, то, на нашу думку, не маловажним є визначення якості молочної сировини у процесі підготовки її до виробництва. Тому до витрат процесу постачання можна віднести витрати лабораторії з якості молока.

Враховуючи специфіку виробництва молокопродукції, допоміжні матеріали виділяють в окрему статтю "Допоміжні матеріали", частка яких в загальному обсязі становить 2-6%. В неї включають витрати на матеріали, які, не будучи складовою частини продукції, що виробляють, витрачаються в процесі її виготовлення, а також вартість запасних частин для ремонту, спецодягу та інше. На молокопереробних підприємствах до таких витрат відносять вартість матеріалів для лабораторних робіт, дезинфікуючих речовин, фільтруючих, змащувальних, господарських матеріалів тощо.

В статтю "Паливо і енергія на технологічні цілі" включають витрати на всі види енергії, отримані зі сторони чи вироблені на підприємстві і витрачаються безпосередньо на технологічні потреби в процесі виробництва продукції. В цю ж статтю, крім витрат на паливо і енергію, включають вартість гарячої і холодної води, пари на технологічні цілі, стиснутого повітря і холоду. Оскільки вартість спожитої води займає значну питому вагу, то нами пропонується ввести окрему статтю "Плата за воду".

Статті "Основна заробітна плата виробничих робітників" і "Додаткова заробітна плата виробничих робітників" на молокопереробних підприємствах об'єднують в одну "Заробітна плата". До цієї статті відносять витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції, а також додаткову

заробітну плату, нараховану за працю понад установлені норми, за трудові успіхи і винахідливість і за особливі умови праці (доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій).

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

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

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

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

Оскільки для молочної промисловості є характерним наявність і подальший розвиток середніх і великих переробних підприємств з окремими цехами, то доцільним було б виділити в окрему статтю цехові витрати. Беручи до уваги визначення собівартості і вищевикладене, всі статті витрат на молокопереробних підприємствах нами згруповані в такі групи: витрати

процесу постачання (перед виробничі); витрати виробничого характеру (виробничі); витрати з обслуговування і управління виробництвом.

Детальна характеристика кожної з цих груп витрат показана на рис.3.

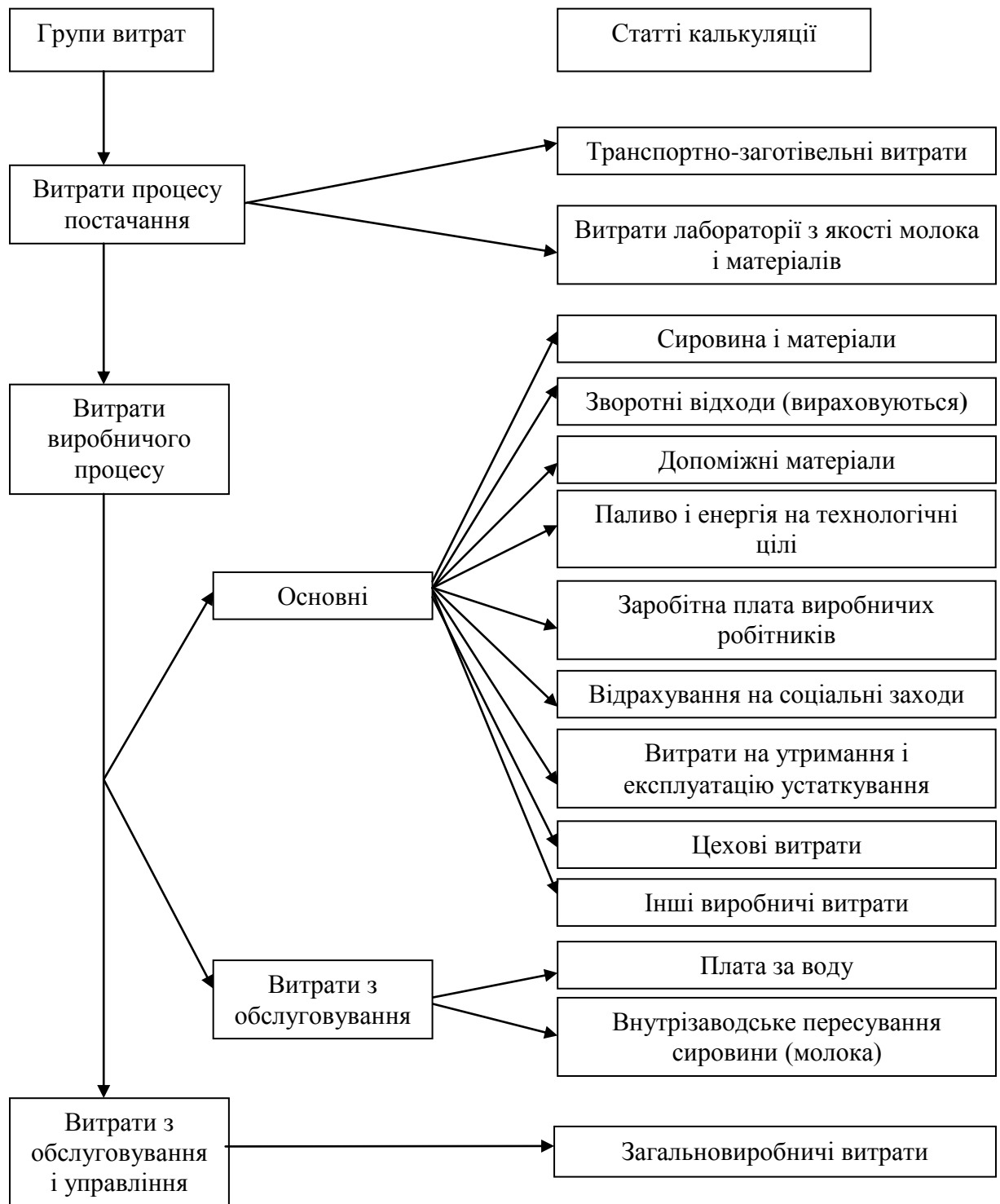


Рис.3. Групування витрат за статтями калькуляції

Враховуючи особливість структури витрат на виробництво молокопродукції, а саме те, що значну питому вагу в складі витрат займають

матеріальні витрати (близько 64-74%), то актуальним є вибір системи показників, за якими можна дати оцінку рівня матеріальних витрат. Серед них найбільш актуальним є визначення показника матеріаломісткості виробленої продукції, який характеризує рівень використання всіх матеріальних витрат на одиницю вартості випущеної продукції, визначеної за гуртовими цінами.

Ми пропонуємо разом з показником матеріаломісткості використовувати граничну матеріаломісткість виробництва, оскільки на основі їх співвідношення можна визначити рівень використання матеріальних ресурсів. Якщо перший показник можна подати як відношення вартості матеріальних витрат до обсягу випуску продукції, оціненої за гуртовими цінами, то другий – як відношення приросту вартості матеріальних витрат до приросту обсягу випуску продукції, тобто:

$$M / m = \frac{B_m}{Q_{ТП}}; \quad (1)$$

$$\Delta M / m = \frac{\Delta B_m}{\Delta Q_{ТП}} = \frac{B_{Мф} - B_{Мпл}}{Q_{ТПф} - Q_{ТПпл}}; \quad (2)$$

де $\Delta M/m$ – приріст матеріаломісткості виробництва; $B_{Мф}$, $B_{Мпл}$ – фактичні і планові матеріальні витрати; $Q_{ТПф}$, $Q_{ТПпл}$ – фактичний і плановий обсяг випуску товарної продукції.

Співвідношення граничної матеріаломісткості до матеріаломісткості показує, як змінюється рівень використання матеріальних ресурсів у даному періоді порівняно з плановим в процесі діяльності молокопереробних підприємств:

$$K_{Вм} = \frac{\Delta M / m}{M / m}, \quad (3)$$

де $K_{Вм}$ – коефіцієнт оцінки рівня (ефективності) використання матеріальних ресурсів.

$$\hat{E}_{\hat{A}_i} = \frac{\Delta \hat{A}_i}{\Delta Q_{\hat{\Delta}i}} \div \frac{\hat{A}_i}{Q_{\hat{\Delta}i}} = \frac{\Delta \hat{A}_i \cdot Q_{\hat{\Delta}i}}{\Delta Q_{\hat{\Delta}i} \cdot \hat{A}_i} = \frac{\Delta \hat{A}_i}{\hat{A}_i} \div \frac{\Delta Q_{\hat{\Delta}i}}{Q_{\hat{\Delta}i}} = \frac{{}^2_{\hat{A}_i} - 1}{{}^2_{\hat{A}_i}} \div \frac{{}^2_{Q_{\hat{\Delta}i}} - 1}{{}^2_{Q_{\hat{\Delta}i}}}; \quad (4)$$

де $I_{ВМ}$ – індекс зміни вартості матеріальних витрат; $I_{Q_{ТП}}$ – індекс зміни обсягу товарної продукції.

Коефіцієнт оцінки рівня матеріальних витрат може змінюватись в межах від нуля до нескінченності. Це відбувається внаслідок зміни величини матеріальних витрат і обсягу випуску товарної продукції як в сторону їх збільшення, так і в сторону зменшення. Таке коливання даного показника можна представити графічно, при цьому місцезнаходження точки “К” в системі координат ($x = \Delta V_M * Q_{ТП}$; $y = \Delta Q_{ТП} * V_M$) дозволяє оцінити рівень використання матеріальних ресурсів (рис. 4).

Так в I квадраті при одночасному зростанні матеріальних витрат і обсягу випуску продукції може бути як покращення (при $K > 1$), так і погіршення (при $K < 1$) ефективності використання матеріальних ресурсів внаслідок неоднакових темпів росту матеріальних витрат і обсягу випуску продукції. Аналогічна ситуація спостерігається в III квадраті, тобто зменшення величини матеріальних витрат і обсягу випуску продукції може призводити як до покращення (при $K < 1$), так і до погіршення (при $K > 1$) використання матеріальних витрат залежно від співвідношення темпів їх зниження.

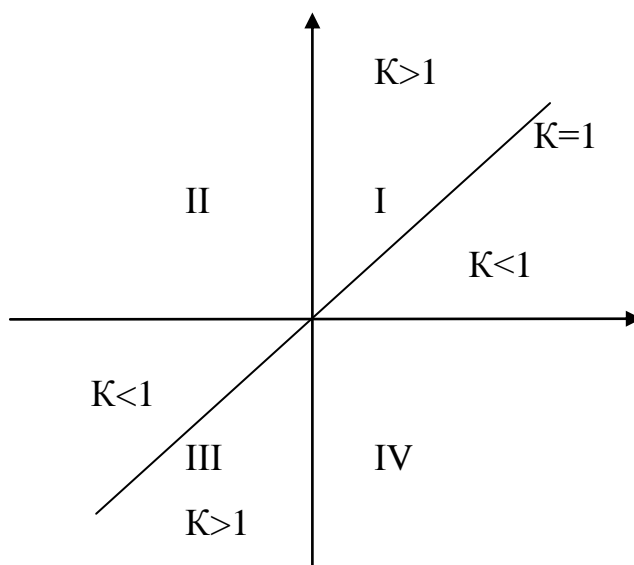


Рис. 4. Графік оцінки рівня матеріальних витрат⁶

В II квадраті спостерігається покращення використання матеріальних ресурсів при зменшенні обсягу випуску товарної продукції і збільшенні

⁶ Самостійна розробка автора

величини матеріальних витрат і, відповідно при зменшенні суми матеріальних витрат та збільшенні обсягу виробництва (IV квадрат) відбувається погіршення

Зниження рівня матеріаломісткості виробництва свідчить про економію використання матеріальних ресурсів. На нашу думку, основними напрямками економії матеріальних ресурсів в молочній промисловості є повне і раціональне використання всіх корисних компонентів молочної сировини, повне використання вторинних ресурсів і відходів, зниження матеріаломісткості і збільшення виходу кінцевої продукції, скорочення витрат сировини при заготівлі, транспортуванні, зберіганні і переробці.

Наступним показником, який характеризує результативність витрат підприємства є показник витратовіддачі загалом та матеріаловіддачі зокрема, який показує частку обсягу випуску продукції, що припадає на одиницю вартості матеріальних витрат (сировина, основні і допоміжні матеріали, паливо і енергія) і визначається за формулою:

$$M / \text{в} = \frac{Q_{\text{III}}}{B_M} \quad (5)$$

Чим більший рівень матеріаловіддачі, тим ефективніше використовують сировину при переробці на готову продукцію. Однак поряд з даним показником для молокопереробних підприємств важливим є те, наскільки ефективно використовуються сировинні ресурси. Тому для оцінки ефективності використання молочної сировини визначають показник виходу товарної продукції із однієї тонни переробленої сировини, який дає характеристику використання як окремих видів сировини, так і сировини загалом. На нашу думку, даний показник має істотні недоліки, оскільки значний вплив на нього має структура випуску продукції та якість і склад сировини, що, в свою чергу, не дозволяє мати правильну уяву про ефективність використання молочної сировини, яка йде на переробку.

Оскільки на молокопереробних підприємствах при комплексній переробці сировини виробляють декілька видів продукції, яка відрізняється одна від одної як кількісно, так і споживчими властивостями, то важливої ваги

набуває показник ступеня переробки вихідної сировини, який характеризує ступінь виходу корисних компонентів із сировини у відсотках до їх загальної кількості у вихідній сировині або до маси сировини. Його визначають як відношення виходу основної продукції до маси вихідної сировини за формулою:

$$K_{\text{вих}} = \frac{Q_{\text{п}}}{Q_{\text{с}}}, \quad (6)$$

де $Q_{\text{п}}$, $Q_{\text{с}}$ – обсяг готової основної продукції і обсяг вихідної сировини у натуральних одиницях виміру.

Так із 23-24 т молока виробляється 1 т масла, із 9-13 т – 1 т сиру (залежно від жирності).

Досвід роботи молокопереробних підприємств показує, що найкращих результатів можна досягти не за рахунок зниження рівня витрат, а шляхом їх оптимізації. Оскільки на ринку виробництва молокопродуктів діє певна кількість підприємств, то для порівняння і оцінки рівня витрат з аналогічними витратами у конкурентів у практиці діяльності можна використовувати, на нашу думку, такі показники:

1) коефіцієнт оптимальності фактичних витрат як відношення мінімально можливої величини витрат у підприємств-конкурентів до фактичної величини витрат на виробництво продукції на даному підприємстві як за окремими видами продукції в розрізі статей витрат, так і загалом з випуску товарної продукції. Фактичні витрати будуть оптимальними, тобто мінімально можливими, в тому випадку, коли коефіцієнт оптимальності буде дорівнювати одиниці.

2) коефіцієнт відносного рівня витрат виробництва як відношення витрат даного підприємства до середніх витрат кожного з його конкурентів. У склад витрат, які враховують при розрахунку, можуть входити загальні витрати, величини постійних чи змінних витрат або будь-яке інше поєднання окремих складових витрат з випуску продукції даного підприємства. Якщо коефіцієнт відносного рівня витрат рівний одиниці, то це означає, що витрати виробництва

даного підприємства співпадають з величиною витрат підприємств-конкурентів, якщо менше одиниці, то виробництво обходиться дешевше, а якщо більше одиниці, то переваги мають підприємства-конкуренти.

В ринкових умовах господарювання все більшого значення набуває використання в практиці діяльності підприємств коефіцієнта операційного левериджу, який відображає співвідношення величини постійних і змінних витрат. Це дозволяє визначити реакцію зміни величини прибутку від зміни обсягу реалізації продукції. Даний показник має суттєве значення для ефективного управління витратами виробництва за рахунок оптимізації їх внутрішнього складу і відображає питому вагу постійних витрат у загальній їх сумі. Чим більша величина коефіцієнта, тим в більшій мірі підприємство спроможне прискорювати темпи приросту прибутку по відношенню до темпів приросту обсягу випуску товарної продукції.

Наша точка зору зводиться до застосування комплексного підходу у виборі системи оцінювання. Комплексність в оцінці рівня витрат полягає у застосуванні показників, які б характеризували:

- 1) ефективність витрат в цілому по підприємству;
- 2) ефективність витрат, пов'язаних з конкретним видом діяльності (виробничою чи збутовою);
- 3) ефективність витрат, пов'язаних з конкретним видом продукції;
- 4) оцінку рівня витрат за кожним елементу витрат, по кожному виду ресурсу.

При цьому основними вимогами до вибору системи оціночних показників рівня витрат мають бути:

- забезпечення можливості взаємозв'язку системи показників в аналітичній оцінці витрат;
- відображення точної об'єктивної оцінки величини витрат і ступеня їх ефективності;

- можливості застосування показників оцінки рівня витрат в різних структурних ланках виробництва з метою обґрунтування резервів зниження витрат;
- врахування галузевих особливостей формування витрат при виборі показників.

Таким чином, дослідження стану розвитку молочної промисловості показали, що на протязі останніх років після кризи 2008 р. виробництво продукції поступово зростає, що вказує на пріоритетність галузі в економіці. Діяльність молокопереробних підприємств має певну специфіку, яка полягає у значній розосередженості підприємств по території, матеріаломісткості характеру виробництва, сезонності виробництва, багатоасортиментності продукції, що випускають. Ці особливості значною мірою впливають на склад витрат за статтями калькуляції, оскільки перелік витрат за економічними елементами є типовим для всіх підприємств (згідно П(С)БО 16 “Витрати”), а тому специфіка виробництва продукції впливу на нього не має. Ми вважаємо, що найбільш складною є проблема групування витрат за статтями калькуляції, оскільки від того, наскільки вона вирішена значною мірою залежить об’єктивність економічного аналізу діяльності підприємства.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок, що використання системи показників, які характеризують ефективність витрат виробництва, дозволить переробним підприємствам встановити постійний оперативний контроль за формуванням витрат, і цим підвищити рівень конкурентоспроможності продукції, як наслідок здешевлення процесу її виробництва, та підвищити рівень прибутковості виробництва. На нашу думку, на сьогоднішній день рівень витрат значною мірою впливає на величину прибутку і є єдиним показником серед тих, що використовуються в практиці діяльності підприємств, який дає загальну характеристику всіх виробничих ресурсів, необхідних для виробництва продукції.