

## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

**О. А. КОЛИБАБА**

---

### **ВЛИЯНИЕ СЕЗОННОСТИ НА УПРАВЛЕНИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАТРАТАМИ (НА ПРИМЕРЕ МОЛОЧНОЙ ОТРАСЛИ УКРАИНЫ)**

---

---

Исследованы особенности формирования производственных затрат у производителя и переработчика молочной отрасли Украины. Осуществлено их сопоставление, даны рекомендации обоим субъектам хозяйствования по снижению производственных затрат.

**Ключевые слова:** затраты, производственные издержки, молочная отрасль, сезонность производства.

**УДК:** 338.585

---

Одной из важных особенностей предприятий молочной отрасли является сезонность в получении сырья. Переработчики вынуждены проводить закупку большого количества молока в летний период, а реализовывать это в зимний период, который считается пиком потребления продукции. Поэтому в зимний период затраты предприятий молочной отрасли значительно увеличиваются, что в конечном счете сказывается на цене готовой продукции. Позитивным фактором тут может быть сотрудничество производителя и переработчика, которое содействует максимизации выгоды для обоих субъектов. Попытки производителя равномерно производить и поставлять продукцию на протяжении года должны поддерживаться аналогичной равномерностью в отношении установления закупочной цены переработчиком.

Сезонность в получении сырья вызывает дифференциацию рынка молочных продуктов. Известно, что в первую очередь фактор сезонности присущ производителям молока. Для снижения этого влияния надо правильно организовывать менеджмент репродукции, в основном для больших ферм, которые в отличие от индивидуальных производителей имеют выгоды в зимний период. В связи с однотипностью рациона кормления на протяжении года

---

*Олег Анатольевич КОЛИБАБА (O.Kolibaba@i.ua), аспирант кафедры учета и аудита Львовского национального университета им. Ивана Франко (г. Львов, Украина).*

важно равномерно распределять работу сотрудников фермы. По отношению к животным можно применять метод равномерного планирования и производства, т. е. каждый месяц  $1/12$  количества коров должны отеляться, выходить в охоту, оплодотворяться, идти в запуск и т. д. На эффективность производства также влияет уровень продуктивности, что подтверждается исследованиями Института аграрной экономики по Черниговской области в 2010 г. [1, 54–55] (табл. 1).

**Таблица 1. Сравнение продуктивности коров, рентабельности производства и затрат**

Продуктивность молочных коров, кг	Рентабельность производства, %	Рабочие затраты, чел. / ч. на 1 ц продукции	Затраты концентрированных кормов, ц на 1 ц продукции	Затраты кормов, ц кормовых единиц на корову
2 222	-7,1	7,36	4,28	40,6
2 500–3 000	-4,1			
>3 000	+14,1	4,42	5,04	50,4

При снижении рабочих затрат почти на 40 % кормовые затраты увеличиваются только на 17,75 %; при увеличении рентабельности на 21,2 % затраты кормов на корову выросли на 24,14 %.

Размер затрат на корову является важным фактором качества молока, что объективно влияет на цену его реализации. В Украине наблюдается уменьшение прироста надоев, производителями это объясняется повышением стоимости кормов и других ресурсов. Установлено, что на протяжении 2006–2010 гг. увеличение затрат на одну корову на 1 грн обеспечивало повышение продуктивности на 0,4–0,7 кг. Из этого сделан вывод, что уровень надоев все-таки предопределяет изменение производственных затрат на корову.

Кормление считается первым фактором молочной продуктивности коров. Известно, что при недостаточном уровне кормления животных большая часть кормов используется на поддержку жизнедеятельности, а меньшая — на создание молока. Как свидетельствуют научные исследования, при годовой продуктивности коров 1 800 кг молока удельный вес поддерживающего корма в его общих затратах на одну голову составляет 68 %, а на формирование молока — только 32 %. При годовом надое молока в 3 000 кг это соотношение составляет 57 и 43 %, а при надое 4 000 кг — 49 и 51 %. Итак, в идеале при высокой производительности молока от коровы доходность должна расти в большей степени, чем затраты.

В периоды снижения внешнего спроса молочные заводы прекращают производственные связи с мелкими хозяйствами — поставщиками молока и за счет увеличения цен подключают к интеграции более производительные сельскохозяйственные предприятия [2]. Такое поведение переработчиков негативно влияет на развитие молочной отрасли.

Увеличивая цены, предприятие сознательно повышает уровень материальных затрат, поскольку в процессе первичного учета производственных затрат оно должно в первую очередь привязывать прямые затраты к объектам калькуляции, себестоимость последних будет увеличиваться на соответствующую сумму. Несмотря на то что в деятельности сельскохозяйственных предприятий Украины относительно цен реализации 1 ц молока были годы, когда полная себестоимость была больше цены реализации (табл. 2), на предприятиях-переработчиках подобная ситуация не наблюдалась. Из этого следует вывод, что цены закупки молочного сырья не зависят от себестоимости производства, поэтому можно говорить о независимом развитии экономики производства и экономики перерабатывающей промышленности.

**Таблица 2. Динамика производственных затрат, продуктивности, себестоимости и цен реализации 1 ц молока в сельскохозяйственных предприятиях Украины**

Показатель	Год										
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Затраты на 1 корову, грн	924	1 204	1 363	1 369	1 771	2 453	2 778	3 560	4 986	6 044	7 936
Продуктивность 1 коровы, кг	1 588	2 071	2 199	2 043	2 475	2 952	3 083	3 131	3 366	3 893	3 975
Производственная себестоимость 1 ц, грн	58,19	58,12	61,99	67,03	71,56	83,11	90,12	113,7	148,12	155,26	199,64
Полная себестоимость 1 ц, грн	57,39	60,06	59,6	64,92	78,04	92,08	99,45	127,59	169,78	173,55	228,94
Цена реализации 1 ц, грн	54,22	59,56	51,38	71,37	77,76	103,34	95,8	145,25	176,8	176,03	269,81
Валовой доход от 1 коровы (молоко), грн	861,011	233,491	129,851	458,091	924,563	050,62	953,514	547,785	951,096	852,8510	724,95
Прибыль от 1 коровы (молоко), грн	-62,99	29,49	-233,15	89,09	153,56	597,6	175,51	987,78	965,09	808,85	2 788,95
Прибыль с 1 ц, грн	-3,17	-0,5	-8,22	6,45	-0,28	11,26	-3,65	17,66	7,02	2,48	40,87

Умножив продуктивность одной коровы в год на цену реализации, получаем валовой доход. Поэтому для производителя основные источники снижения затрат должны закладываться на этапе создания продукции и формирования ее качества. Доказано, что качество и другие показатели молока также имеют сезонные особенности (табл. 3) [3].

**Таблица 3. Сезонные особенности в составе молока**

Компонент молока	Состав молока в соответствии с временем года, %			
	Зимний период	Весенний период	Летний период	Осенний период
Сухие вещества				
В том числе:	12,40±0,15	11,91±0,12	12,34±0,17	12,78±0,14
жир	3,73±0,10	3,55±0,12	3,66±0,10	3,79±0,09
белок	3,05±0,10	2,99±0,06	3,09±0,07	3,18±0,08
лактоза	4,75±0,03	4,68±0,05	4,71±0,04	4,70±0,02
минеральные вещества	0,72±0,02	0,65±0,02	0,70±0,03	0,72±0,03

Как известно, базисные нормы массовых долей жира и белка в молоке утверждены Кабинетом Министров Украины [4] (3,4 % — жира, 3,0 % — белка). Стимулирование повышения качества молока происходит посредством доплат. За счет влияния сезонности молоко, собранное в осенний период, имеет лучшие характеристики, поэтому переработчики поднимают цену. Причиной повышения цен на молоко зимнего периода является нехватка молока на рынке. Поэтому имея дополнительные средства от правильного кормления и менеджмента репродукции, производитель может инвестировать их в мощности для сохранения кормов и рациональную логистику для поставок большего количества молока в зимний период. Как известно, на украинском рынке молока самую высокую цену за него можно получить именно зимой, что объясняется сезонностью (рис. 1).

Рассмотрев изменения цен, можно сделать вывод об обратной зависимости цены реализации от количества произведенного молока. Неравномерность распределения вызвана сезонностью. В Украине этому способствует отсутствие эффективной системы интервенционных закупок молока, что проявляется в повышении цен на сырое молоко в условиях даже небольшого сокращения его производства и соответственно в стремительном увеличении стоимости готовой молочной продукции. По мнению некоторых авторов, «создание интервенцион-

ных агентств даст возможность увеличивать предложение молочных продуктов в условиях их дефицита, а также покупать данный вид продукции по средним ценам в ситуации, когда чрезмерное предложение приводит к необоснованному снижению рыночных цен на молочные продукты» [2, 25].

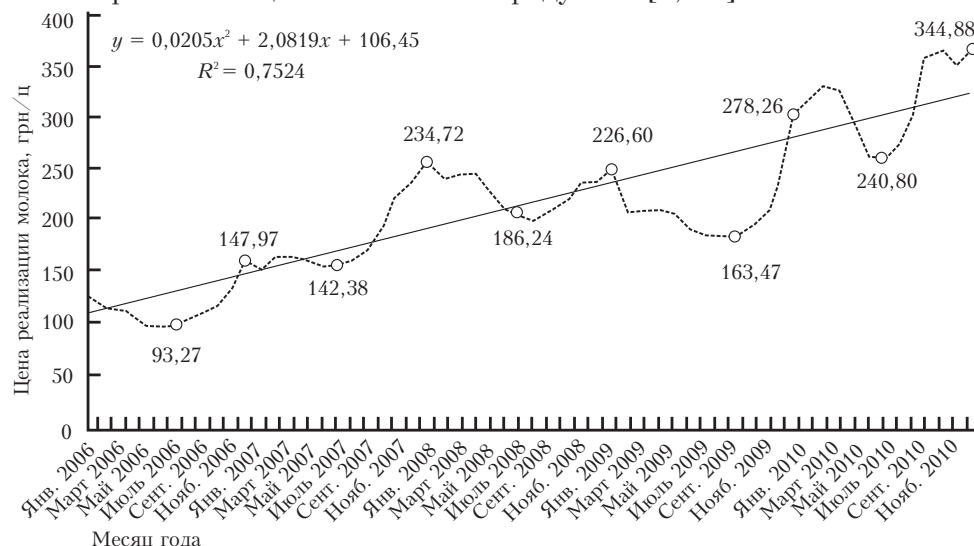


Рис. 1. Динамика средних цен реализации молока по месяцам, грн/ц [5, 357]:  
---- цена реализации, грн/ц; — полиномиальный (цена реализации, грн/ц)

Основным фактором, тормозящим развитие молочной отрасли в Украине, является отсутствие или слабая система государственных дотаций. Дотации на одну корову в Украине составляют менее 80 грн. Для сравнения: в странах ЕС — 232 евро, т. е. в 35 раз больше. В Канаде государственные субсидии в стоимости молока достигают 79,6 % [2, 40].

Собственно, сезонность производства как следствие естественной неравномерности сезонного распределения продуктов животноводства присутствует во всех странах. На рис. 2 приведены присущие определенным климатическим регионам различия.

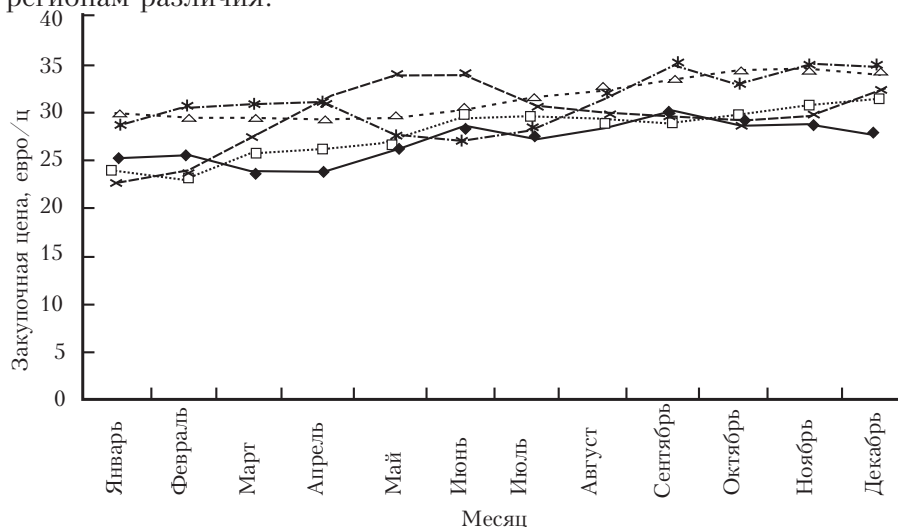


Рис. 2. Закупочные цены на молоко в 2010 г. по странам:  
◆ США; □ Новая Зеландия; △ ЕС; × Бразилия; \* Украина

Примечание: наша разработка на основе [5, 259].

Как показывают исследования, коэффициент вариации закупочных цен на молоко в США в 2010 г. составил 13,9 %; 38,5 % — в Бразилии; 13,2 % — в ЕС и 8,3 % — в Новой Зеландии против 24,2 % в Украине [5, 358]. Наименьшее значение показателя свидетельствует о стабильности цен в течение года. Итак, стабильная динамика цен будет способствовать проявлению эластичности в формировании себестоимости продукции.

На основании общей сезонности производства молочных продуктов в Евросоюзе и результатов последнего весенне-летнего периода в некоторых странах можно сделать вывод, что производство молочных продуктов является относительно стабильным, имея максимальный пик в мае (рис. 3, 4).

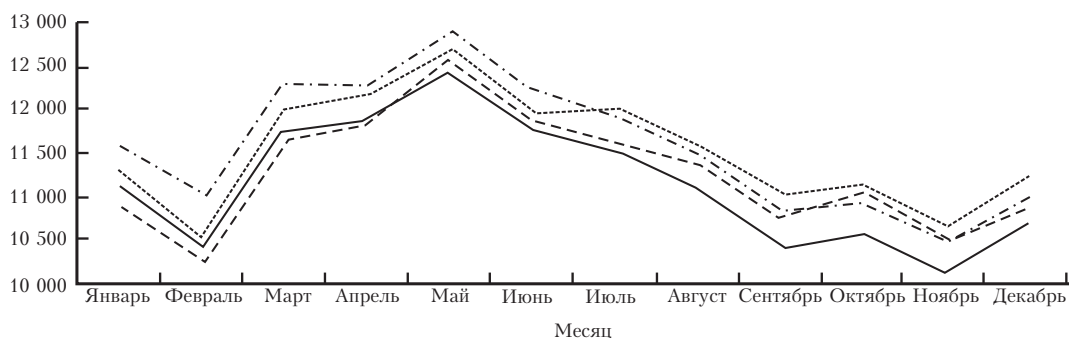


Рис. 3. Производство молока в странах ЕС по месяцам, тыс. т:  
— 2009 г.; -- 2010 г.; ---- 2011 г.; -.- 2012 г.

Примечание: наша разработка на основе [6].

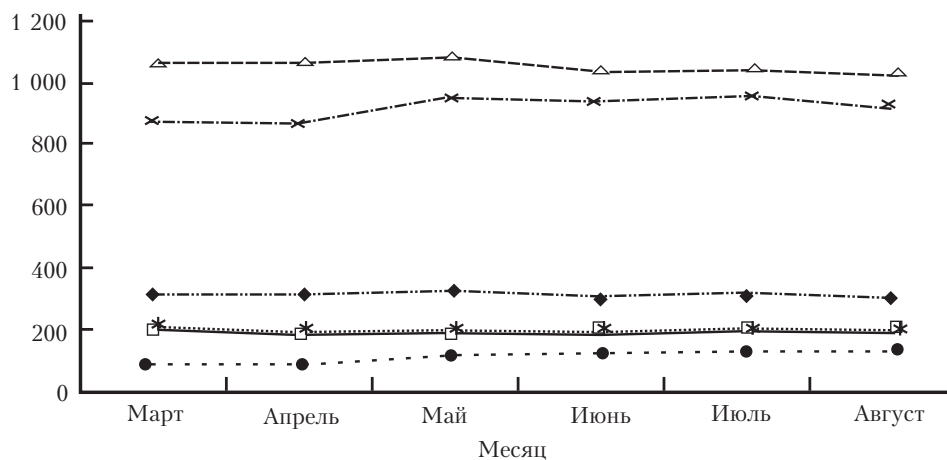


Рис. 4. Сезонность производства молока в весенне-летний период 2014 г., тыс. т: —◆— Бельгия; —□— Чехия; —△— Нидерланды; —×— Польша; —\*— Финляндия; —●— Литва

Примечание: наша разработка на основе [6].

Анализируя сезонные особенности производства молочных продуктов в Украине (рис. 5), можно сделать вывод, что объемы их производства и продажи выше в летний период.

Из рис. 5 видно большее сезонное колебание в отношении объемов продаж молока и меньшее относительно продуктов его переработки. При сочетании объемов производства и производственных затрат в молочной отрасли важными переменными сезонными показателями являются транспортно-заготови-

тельные расходы (ТЗР). В пересчете на объемы производства в весенне-летний период эти расходы являются меньшими, чем в осенне-зимний период. К примеру, летом можно заполнить молоковоз полностью из одного сельскохозяйственного предприятия, а зимой в связи с малыми объемами производства это же количество молока собирают из нескольких пунктов.

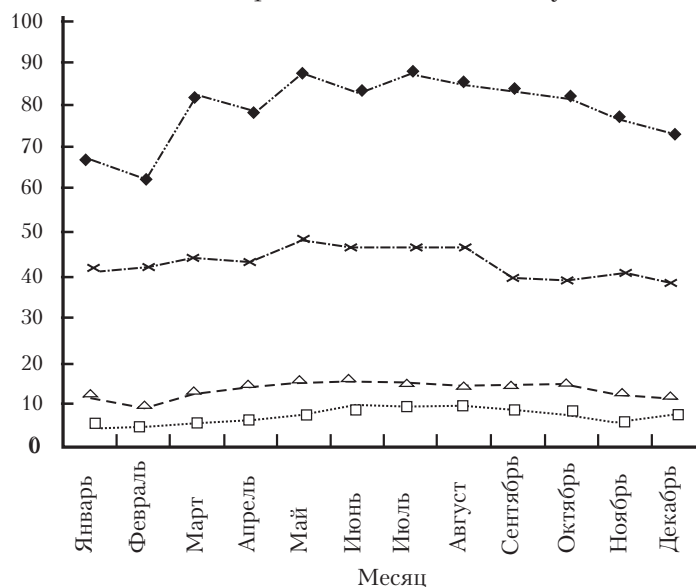


Рис. 5. Динамика объемов реализации молочной продукции в Украине по месяцам за 2013 г., тыс. т:  
 -◆- молоко жидкое; -□- масло сливочное;  
 -△- сыры жирные; -×- йогурты и другие ферментированные или сквашенные молоко и сливки

Примечание: наша разработка на основе [7].

Для полного отражения материальных затрат в производственную себестоимость необходимо включить ТЗР, относящиеся к материалам, которые списаны в производство.

В соответствии с п. 9 П(С)БУ 9 «Запасы» [8] ТЗР могут включаться в себестоимость приобретенных запасов или общей суммой отражаться на отдельном субсчете счета учета запасов. Сумма ТЗР, которая накапливается на отдельном субсчете, ежемесячно распределяется между суммой остатков запасов на конец отчетного месяца и суммой выбывших запасов.

Согласно классификации затрат по экономическим элементам большая часть переменных сезонных расходов относится к материальным. Полностью нивелировать сезонность в расходах только через сезонность потребительского спроса невозможно. Но при правильном менеджменте производственного процесса можно достичь некоторой корректировки производственных затрат в соответствии с объемами производства. Благодаря интеграции сельскохозяйственных предприятий, а также сотрудничеству перерабатывающих предприятий можно сократить сезонность транспортно-заготовительных расходов и обеспечить равномерное распределение прибыли.

При наличии излишков сырого молока переработчик должен перерабатывать их в сухое молоко на вероятный период недостач. В соответствии с уровнем загруженности производственных мощностей должны осуществляться ежемесячные амортизационные отчисления, входящие в себестоимость продукции.

Таким образом, сезонность производства в молочной отрасли присуща практически всем странам. В Украине наблюдается увеличение объемов молока в весенне-летний период и уменьшение в осенне-зимний. Основными проблемами сферы производства являются низкие закупочные цены на молоко, недостаточные государственные дотации, навязывание цен переработчиками, отсутствие инвестиций, низкое качество молока, следовательно, отрицательная рентабельность производства. Снижение уровня производственных затрат может достигаться за счет модернизации отрасли и интеграции производителей.

Корректировка производственных затрат переработчика должна осуществляться в сотрудничестве с производителем и в соответствии со спросом. Благодаря дифференциации производства и сегментации по потребителям переработчик должен поддерживать стабильность, контролируя материальные затраты, в частности усиливая производство продуктов переработки молока в весенне-летний период.

### Литература и электронные публикации в Интернете

1. Цвайг, Х. І. Розвиток виробництва та промислової переробки молока у Львівському регіоні : моногр. / Х. І. Цвайг. — Київ : ННЦ ІАЕ, 2010. — 136 с.  
Tsvayg, H. I. Rozvitok virobnitstva ta promislovoyi pererobki moloka u Lvivskomu regionI [The development of production and industrial processing of milk in Lviv region] : monogr. / H. I. Tsvayg. — Kyiv : NNTs ІАЕ, 2010. — 136 p.
2. Божидарнік, Т. В. Розвиток молокопродуктового підкомплексу АПК в умовах глобалізації: теоретико-методологічні та прикладні аспекти : моногр. / Т. В. Божидарнік. — Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2011. — 412 с.  
BozhidarnIk, T. V. Rozvitok molokoproductovogo pldkompleksu APK v umovah globalizatsiyi: teoretiko-metodologichni ta prikladni aspekti [Development of milk product subcomplex AIC in conditions of globalization] : monogr. / T. V. BozhidarnIk. — Lutsk : RVV Lutskogo NTU, 2011. — 412 p.
3. Остроумова, Т. А. Влияние сезонных изменений молока на формирование мягких сыров [Электронный ресурс] / Т. А. Остроумова, А. П. Шитов. — Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-sezonnyh-izmeneniy-moloka-na-formirovanie-myagkih-syrov>. — Дата доступа: 10.10.2014.  
Ostroumova, T. A. Vliyanie sezonnyh izmeneniy moloka na formirovanie myagkih syrov [The impact of seasonal variations of milk on the soft cheeses formation] [Elektronnyiy resurs] / T. A. Ostroumova, A. P. Shitov. — Rezhim dostupa: <http://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-sezonnyh-izmeneniy-moloka-na-formirovanie-myagkih-syrov>. — Data dostupa: 10.10.2014.
4. Об утверждении базисной нормы массовой доли жира и массовой доли белка в молоке коровьем цельном [Электронный ресурс]: указ М-ва аграрной политики Украины от 24 июня 2010 г. // Нормативные акты Украины / ЗАО «Информтехнология». — Киев, 2014. — Режим доступа: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN57681.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN57681.html). — Дата доступа: 10.10.2014.
5. Гуртов, О. І. Економічні засади формування прибутковості виробництва молока в аграрних підприємствах: теоретико-прикладний аспект : моногр. / О. І. Гуртов, Л. Ю. Кучер, А. В. Кучер. — Харків : Точка, 2013. — 490 с.  
Gutorov, O. I. Ekonomichni zasadi formuvannya pributkovosti virobnitstva moloka v agrarnih pidpriemstvah: teoretiko-prikladni aspekt [Economic principles of forming profitability of milk production in agricultural enterprises] : monogr. / O. I. Gutorov, L. Yu. Kucher, A. V. Kucher. — Harkiv : Tochka, 2013. — 490 p.
6. European Statistical Office website [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://err.eurostat.ec.europa.eu/>. — Дата доступа: 10.10.2014.
7. Официальный сайт Государственной службы статистики Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.ukrstat.gov.ua/>. — Дата доступа: 10.10.2014.
8. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 «Запасы» [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Украины от 20 окт. 1999 г. № 246 : с изм. // Законодательство стран СНГ / ООО «СоюзПравоИнформ». — Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. — Дата доступа: 10.10.2014.



---

---

**OLEG KOLIBABA**

---

**SEASONALITY IMPACT  
ON PRODUCTION COSTS MANAGEMENT  
(EVIDENCE FROM UKRAINE DAIRY INDUSTRY)**

---

**Authors affiliation.** *Oleg KOLIBABA (O.Kolibaba@i.ua), Lviv national University named after Ivan Franko (Lviv, Ukraine).*

**Abstract.** Peculiarities of producers' and processors' production costs formation in the Ukraine dairy industry are examined. Their comparison is carried out; recommendations to both categories of entities on reduction of production costs are given.

**Keywords:** expenses, production costs, dairy industry, seasonality of production.

UDC 338.585

---

*Статья поступила  
в редакцию 20.10. 2014 г.*

**ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ЦЕНТР БГЭУ  
представляет**

**Головач, О. В.**

**Бухгалтерский управленческий учет в промышленности** : практикум /  
О. В. Головач, О. П. Моисеева, Е. Н. Шибeko. — Минск : БГЭУ, 2015. — 243 с.

Практикум содержит практические задания и методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета и выполнению калькуляционных процедур. Может использоваться как на практических и семинарских занятиях в аудитории, так и при самостоятельном решении студентами задач по предмету с целью проверки усвоения материала.

Адресован студентам высших учебных заведений специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», изучающим дисциплину «Бухгалтерский управленческий учет в промышленности», и учащимся средних специальных учебных заведений.