

Код и наименование синтетического счета	Код и наименование субсчета первого порядка	Код и наименование субсчета второго порядка
99 «Прибыли и убытки»	99—1 «Прибыль от реализации продукции (товаров, работ, услуг)»	99—11 «Прибыль от грузовых перевозок в международном сообщении»
		99—12 «Прибыль от пассажирских перевозок в международном сообщении»
	99—9 «Финансовый результат отчетного года»	99—91 «Финансовый результат отчетного года по грузовым перевозкам в международном сообщении»
		99—92 «Финансовый результат отчетного года по пассажирским перевозкам в международном сообщении»

Таким образом, будет создан законченный цикл бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности в системе железнодорожного транспорта, с целью повышения аналитичности бухгалтерской информации в части международных перевозок, что позволит обеспечить глубокую, целостную систему контроля за осуществлением внешнеэкономической деятельности на всех уровнях управления и как следствие принимать эффективные управленческие решения.

Ю. А. Шевченко, ст. викладач,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

АНАЛІЗ ПРИБУТКОВОСТІ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА: ОСОБЛИВОСТІ ДОСЛІДЖЕННЯ

В сучасних економічних умовах розвитку країни в цілому та агропромислового комплексу зокрема, відбувається становлення ринків сільськогосподарської продукції, що вимагає від сільськогосподарських підприємств і якісно нових підходів до прийняття управлінських рішень. Відродження та розвиток тваринництва неможливе без належної кормової бази, завдяки якій формується продуктивність тварин.

Пошук додаткових можливостей і шляхів підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств за рахунок підвищення рівня годівлі та ефективності використання кормів є досить актуальним питанням успішного функціонування господарства в ринкових умовах.

Ми вважаємо, що питання методології і методики аналізу ефективності використання кормів в умовах формування ринкових відносин залишаються малодослідженими.

Мета нашого дослідження полягає в опрацюванні методологічних та практичних рекомендацій аналізу використання кормів в сучасних умовах, з метою адаптації ефективного управління до ринкових відносин.

Традиційно в літературі з економічного аналізу показники діяльності сільськогосподарського підприємства розглядають в розрізі розрахунків впливу факторів і резервів ефективності. Так аналіз прибутку від реалізації окремих видів продукції тваринництва вивчають як вплив на нього факторів першого порядку: обсягу товарної продукції в натуральному вираженні, собівартості одиниці продукції та її середньої ціни. Досліджуваний показник розраховується за наступною формулою:

$$P = V P_{\text{од}} = V (P_r - C),$$

де V — обсяг товарної продукції;

$P_{\text{од}}$ — прибуток від одиниці продукції;

C — собівартості одиниці продукції;

P_r — середня ціна на продукцію.

За даною формулою проводився аналіз виконання поставлених завдань та динаміки по прибутку від реалізації будь-якого виду продукції тваринництва. При цьому позитивні зміни обсягу реалізації та прибутковості одиниці продукції, в свою чергу викликали прямо пропорційні зміни суми прибутку¹. При цьому, як позитивний момент, з точки зору підприємства, розглядались зростання цін на продукцію та зниження собівартості.

В умовах ринкової економіки ціни на продукцію підприємства, як правило, формуються ринком і виступають в ролі об'єктивного параметру зовнішніх умов господарювання. Тому собівартість продукції повинна постійно перебувати в центрі уваги керівників, спеціалістів і всіх працівників підприємства. Зниження собівартості продукції забезпечує ефективну роботу підприємства і його конкурентоспроможності на ринку.

На нашу думку такий аналіз буде достовірним за умови, що фактори впливу є незалежними один від одного. А всім відомо, що зростання обсягу виробництва продукції хоча призводить до зростання загальної суми витрат, проте собівартість одиниці продукції буде знижуватись, бо при цьому буде зростати сума змінних витрат, а сума постійних витрат не змінюється. Тому вважається, що в умовах ринкових відносин доцільно для аналізу поведінки витрат ресурсів в залежності від зміни обсягу виробництва, використовувати систему «директ-костінг» та розділити витрати на змінні та постійні.

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, розробленими відповідно до Закону України від 16 липня 1999 р. № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закону України від 22 травня 1997 р. № 283 «Про оподаткування прибутку підприємств» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, витрати з виробництва продукції групують за наступними статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, паливо та мастильні матеріали, засоби захисту тварин, корми, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів, інші витрати, непродуктивні витрати (в обліку) та загальновиробничі витрати.

Підпунктом 3.5 даних Методичних рекомендацій, передбачено, що витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств групуються за статтями, які господарство визначає самостійно, виділяючи в окремі статті змінні і постійні витрати.

Змінні витрати поділяють на пропорційні, величина яких визначається обсягом одержаної продукції, та непропорційні, величина яких залежить від обсягу виконаних робіт чи поголів'я тварин. До постійних відносяться витрат, величина яких не залежить ні від кількості продукції, ні від поголів'я чи обсягу виконаних робіт.

Тобто не існує загальноприйнятої обов'язкової методики поділу витрат на постійні та змінні.

В економічній літературі прийнято до змінних витрат в тваринництві відносити: заробітну плату та відрахування на соціальні заходи основних виробничих працівників, паливо та мастильні матеріали, засоби захисту тварин, корми, витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв та наданих сторонніми підприємствами, які забезпечують виробничі потреби, інші витрати.

До постійних відносять такі витрати, величина яких не змінюється зі зміною обсягу виробництва: витрати на утримання та ремонт необоротних активів, загальновиробничі витрати.

У такому випадку показник прибутку від реалізації одиниці продукції розраховується за наступною формулою [1]:

$$P = V (Pr - 3B) - PB,$$

де 3B — сума змінних витрат в розрахунку на одиницю продукції;

PB — сума постійних витрат підприємства.

При цьому, зважаючи на специфіку сільськогосподарського виробництва (вся вироблена продукція використовується за двома напрямками — на внутрігосподарські потреби та на продаж), на наш погляд, сума постійних витрат у прикладі, що розглядається підлягає коригуванню на рівень товарності даного виду продукції.

Проведемо аналіз виконання поставленого завдання по прибутку від реалізації продукції основного молочного стада. Для цього використаємо дані, наведені в табл. 1.

Знаходимо умовні підставні показники прибутку від реалізації продукції тваринництва:

$$P^I = V' (Pr^0 - 3B^0) - ПВ^0 = 3700 (40 - 22) - 50000 = 16600 \text{ грн.}$$

$$P^{II} = V' (Pr' - 3B^0) - ПВ^0 = 3700 (45 - 22) - 50000 = 35100 \text{ грн.}$$

$$P^{III} = V' (Pr' - 3B') - ПВ^0 = 3700 (45 - 23) - 50000 = 31400 \text{ грн.}$$

Визначимо вплив факторів на прибуток від реалізації продукції тваринництва:

$$\Delta P (V) = P^I - P^0 = 16600 - 13000 = 3600 \text{ грн.}$$

$$\Delta P (Pr) = P^{II} - P^I = 35100 - 16600 = 18500 \text{ грн.}$$

$$\Delta P (3B) = P^{III} - P^{II} = 31400 - 35100 = -3700 \text{ грн.}$$

$$\Delta P (ПВ) = P' - P^{III} = 25400 - 31400 = -6000 \text{ грн.}$$

Таблиця 1

РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

№ п/п	Показники	Ум. познач.	За планом	Фактично	Відхилення, +/-
1.	Обсяг товарної продукції,	V	3500	3700	+200
2.	Середня ціна на продукцію, грн	Pr	40,00	45,00	+5,00
3.	Змінні витрати на одиницю продукції, грн	3B	22,00	23,00	+1,00
	в тому числі:				
	оплата праці		7,00	7,10	+0,10
	відрахування на соціальні заходи		3,00	3,05	+0,05
	паливо та мастильні матеріали		1,00	1,00	--
	Корми		10,40	10,95	+0,55
	в т.ч. підтримуючі корми		7,40	7,60	+0,20
	роботи та послуги		0,60	0,70	+0,10
4.	Сума постійних витрат, грн	ПВ	50000	56000	+6000

№ п/п	Показники	Ум. познач.	За планом	Фактично	Відхилення, +/-
	в тому числі:				
	витрати на утримання основних засобів		25000	26000	+1000
	загальновиробничі витрати		25000	30000	+5000
5.	Прибуток від реалізації продукції, грн	Р	13000	25400	+12400

Ми вважаємо, що традиційна методика є недосконалою, оскільки не враховує потребу в кормах, виходячи з енергії, що використовується на підтримання життя. Відомо, що організм тварини певну частку спожитих корів використовує на підтримання життя, а іншу частину — на створення продукції, крім того маточному поголів'ю потрібна певна кількість кормів на репродукцію. Тому спожиті твариною корми можна поділити на підтримуючий і продуктивний. Підтримуючий корми — це витрати поживних речовин на забезпечення життєвих функцій організму тварин. У корів різної продуктивності, але однакової живої маси і фізіологічного стану, підтримуючі корми однакові, тобто їх можна розглядати як постійні витрати і їх величина не залежить від обсягу виробництва продукції.

Корми, згодовані тваринам понад підтримуючий витрачаються на підвищення продуктивності і називається продуктивними. Ця частина кормів є змінними витратами, оскільки їх наявність безпосередньо визначає продуктивність тварин [3].

Щоправда, на відміну від рослинництва в тваринництві продуктивні витрати кормів фізично окремо не виділяються із загальної їх маси і зробити це неможливо. Тваринам просто згодовується певний раціон. Так само в нормах годівлі продуктивних тварин акумулюються разом всі складові корму — на підтримання життя, продукцію і репродукцію. Проте навіть найпростіший аналіз добових норм годівлі корів легко виявляє підтримуючу і продуктивну частини кормів [2].

У такому випадку, сума витрат буде мати такі значення:

$$ЗВ^0 = 22,00 - 7,40 = 14,60 \text{ грн.}$$

$$ЗВ' = 23,00 - 7,60 = 15,40 \text{ грн.}$$

$$ПВ^0 = 50000 + 3500 \cdot 7,40 = 75900 \text{ грн.}$$

$$ПВ' = 56000 + 3700 \cdot 7,60 = 84120 \text{ грн.}$$

Знаходимо умовні підставні показники прибутку від реалізації продукції тваринництва:

$$P^I = V' (Pr^0 - 3B^0) - ПB^0 = 3700 (40 - 14,60) - 75900 = 18080 \text{ грн.}$$

$$P^{II} = V' (Pr' - 3B^0) - ПB^0 = 3700 (45 - 14,60) - 75900 = 36580 \text{ грн.}$$

$$P^{III} = V' (Pr' - 3B') - ПB^0 = 3700 (45 - 15,40) - 75900 = 33620 \text{ грн.}$$

Визначимо вплив факторів на прибуток від реалізації продукції тваринництва:

$$\Delta P (V) = P^I - P^0 = 18080 - 13000 = 5080 \text{ грн.}$$

$$\Delta P (Pr) = P^{II} - P^I = 36580 - 18080 = 18500 \text{ грн.}$$

$$\Delta P (3B) = P^{III} - P^{II} = 33620 - 36580 = -2960 \text{ грн.}$$

$$\Delta P (ПB) = P' - P^{III} = 25400 - 33620 = -8220 \text{ грн.}$$

Здійснивши порівняння аналітичних розрахунків, можемо зробити висновки, що зростання обсягу реалізованої продукції у другому варіанті привело до того, що підприємство одержало прибутку на суму 5080 грн, що перевищує дані попереднього варіанту на 1480 грн ($5080 - 3600 = 1480$ грн).

Отже, за рахунок того, що ми здійснили поділ витрат кормів на постійні та змінні, негативний вплив зміни витрат підтримуючих кормів призвів до додаткового зменшення прибутку від реалізації молока за рахунок собівартості на 1480 грн.

Функціональна структуризація витрат не створює жодних перешкод дотриманню вимоги економічної обґрунтованості, тобто адекватної передачі в результатах розрахунків їх економічної природи. Саме завдяки побудові функціональних моделей можна реалізувати поділ витрат на постійні та змінні не на постатейній або по елементній основі. Тобто виділення постійних та змінних складових у кожній статті чи кожному елементі витрат.

Шляхи зниження собівартості продукції на основі маржинальних продуктивних витрат відносяться до короткотермінового періоду. Проте це зовсім не позбавляє підприємство необхідності пошуку резервів зниження абсолютної суми постійних витрат без впливу на обсяги виробництва продукції, хоча для реалізації таких резервів потрібні значні проміжки часу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Болюх М. А., Горбаток М. І. Аналіз факт орів конкурентоспроможності продукції. / Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжн. наук.-практ. конф. — К.: КНЕУ, 2000. — 180 с.
2. Коваленко Ю. С., Матвєєв В. В., Охріменко І. В., Демченко О. В. Витратно-ціновий аналіз з використанням комп'ютерних технологій в управлінні аграрним підприємством в умовах ринку (рекомендації). — К.: ІАЕ УААН, 2003. — 87 с.
3. Ковальчук М. І. Стратегічний аналіз в управлінні сільськогосподарським виробництвом: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 1997. — 224 с.