

## **Аналіз сільськогосподарських витрат у контексті управлінського обліку**

**Безверхня Ю.В., к.е.н., доцент**

**Таврійський державний агротехнологічний університет імені Дмитра Моторного**

Операційна діяльність є основною складовою формування доходів сільськогосподарських підприємств. До основних категорій, які характеризують операційну діяльність належать: виробнича собівартість реалізованої продукції, виручка від реалізації, прибуток від основної діяльності. Всі ці показники відображаються в бухгалтерській звітності підприємств та можуть розглядатися з точки зору як фінансового так і управлінського обліку.

Дані фінансового обліку можуть бути використані для дослідження тенденцій зміни цих показників фінансової звітності. Більш детальний структурований аналіз результативних показників діяльності підприємства забезпечує управлінський облік. Але при виборі об'єктів управлінського обліку беруться до уваги значення та тенденції показників фінансової звітності. Тому взаємозв'язок «витрати-обсяг-прибуток» повинен розглядатися в синтезі фінансового та управлінського обліку. Отже, запропонована тема є актуальною.

Метою дослідження є узагальнення методичних та практичних передумов здійснення аналізу взаємозв'язку показників витрат, обсягу діяльності та прибутку в контексті управлінського обліку на прикладі діяльності сільськогосподарського підприємства.

В сучасних умовах економічної нестабільності керівник кожного підприємства зацікавлений в отриманні достовірної і своєчасної інформації щодо операційної діяльності підприємства. Таку інформацію для вітчизняних підприємств надає фінансовий облік. Але, в дійсності, оперативна чи звітна облікова інформація в аспекті фінансового обліку не зможе повністю відобразити усі особливості діяльності підприємства. Тому для успішного та результативного управління підприємством необхідним є впровадження такої системи обліку і водночас оперативного аналізу облікової інформації, яка забезпечить мінімізацію підприємницьких ризиків. Саме такою системою є управлінський облік.

Хоча все здається простим і зрозумілим, впровадження управлінського обліку для підприємств України є на сьогодні складним, особливо для сільськогосподарських підприємств. Основними причинами складності формування якісної системи управлінського обліку для вітчизняних підприємств на нашу думку є:

- відсутність законодавчого забезпечення управлінського обліку. Після відходу від планової економіки в свідомості вітчизняних фахівців залишилась необхідність слідування інструкціям, нормативам та ін. А управлінський облік передбачає вирішення ряду питань, які стосуються індивідуальних особливостей діяльності підприємства. Тому для управлінського обліку беззаперечне виконання нормативних актів є неможливим.

- недостатність кадрового забезпечення. В Україні не достатньо бухгалтерів, які мають відповідний кваліфікаційний рівень для ведення управлінського обліку.

- фінансово-економічний аспект. Керівники та власники підприємств не готові платити заробітну плату відповідному фахівцю або забезпечувати підвищення кваліфікації наявних кадрів.

В практиці зарубіжних підприємств наявність обліково-аналітичної служби є беззаперечним елементом організації облікового апарату. Кожне підприємство обирає для себе найбільш суттєві елементи управлінського обліку<sup>1</sup>.

З точки зору законодавства усі витрати в бухгалтерському обліку регламентуються П(С)БО 16 «Витрати»<sup>2</sup>.

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» заснований на принципах калькулювання за змінними витратами (метод директ-костинг). Тому для його здійснення усі витрати підприємства поділяють на змінні та постійні<sup>3</sup>. У цьому зв'язку доцільно згадати класифікацію витрат. На сільськогосподарських підприємствах найчастіше використовують класифікацію залежно від обсягу виробництва.

Існують декілька точок зору до групування витрат за вказаною ознакою:

- витрати розподіляються на постійні та змінні;
- витрати розподіляються на змінні та умовно-постійні;
- витрати розподіляються на умовно-змінні та умовно-постійні;
- витрати розподіляються на змінні, умовно-змінні та постійні.

При цьому, кожне сільськогосподарське підприємство може самостійно приймати рішення щодо того, які саме виробничі витрати включати до виробничої собівартості в розрізі технологічного процесу. І саме завдяки такому розподілу розраховувати повну виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Основну увагу слід зосередити на визначенні поведінки витрат, оскільки це зробить зрозумілим вплив зміни обсягу діяльності на прибуток підприємства. Зв'язок між витратами, обсягом діяльності та прибутком можна відобразити за

---

<sup>1</sup> Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

<sup>2</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 №318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

<sup>3</sup> Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За ред. В. М. Добровського. К.: КНЕУ, 2003. 235 с.

допомогою формул або у вигляді графіків<sup>4</sup>.

У найпростішому вигляді залежність прибутку від величини витрат та обсягу діяльності звичайно подають так:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Загальні доходи} - \text{Загальні витрати.}$$

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» передбачає: визначення обсягу реалізації для отримання запланованої величини операційного прибутку; визначення величини прибутку у разі запланованого обсягу реалізації; визначення точки беззбитковості (такого обсягу реалізації, за якого підприємство отримає економічний прибуток); визначення зони безпеки діяльності підприємства; побудова графіку беззбитковості, графіку прибутку та графіку маржинального доходу тощо.

Фінансовий облік, на відміну від управлінського, надає узагальнену інформацію щодо господарської діяльності підприємства, яка подається у вигляді фінансової звітності. Основні показники, які відображають загальні (звітні) суми виручки від реалізації, собівартості реалізованої продукції та прибутку від операційної діяльності відображаються в Звіті про фінансові результати<sup>5</sup>.

Отже, запорукою ефективного функціонування та розвитку підприємств є запровадження управлінського обліку. При цьому система фінансового обліку є необхідною базовою складовою, а система управлінського обліку повинна забезпечувати дослідження і аналіз усіх суттєвих показників фінансової звітності. Для кожного підприємства найбільш визначними показниками є виробничої діяльності є собівартість продукції, обсяг її реалізації та прибуток від реалізації. Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» забезпечує дослідження цих показників.

Основним джерелом покриття витрат сільськогосподарських підприємств є виручка від реалізації продукції, розмір якої визначається по видам продукції, галузям сільськогосподарського підприємства та каналам реалізації<sup>6</sup>.

Основою побудови системи управлінського обліку є класифікація витрат діяльності підприємства. Тому пропонуємо розглянути формування показників

---

<sup>4</sup> Ромашко О.М. Особливості управлінського обліку витрат підприємства. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2014. Випуск 36. С. 169.

<sup>5</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

<sup>6</sup> Костякова А.А. Розробка науково-обґрунтованої класифікації витрат на виробництво продукції рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2007. №06-07. С.28.

собівартості пшениці озимої та молока з метою проведення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»<sup>7</sup>.

Розглянемо формування собівартості виробництва озимої пшениці на прикладі умовного сільськогосподарського підприємства. Для зручності проведення подальших розрахунків умовно-змінні витрати було приєднано до змінних витрат. Калькуляцію собівартості 1 ц. озимої пшениці на підприємстві наведено в табл. 1.

### 1. Калькуляція собівартості озимої пшениці (2018 р.)

Статті витрат	Виробничі витрати на 1 ц.		
	Всього	в тому числі	
		постійні	змінні
Оплата праці, грн.	13,75		13,75
Витрати на соціальні заходи, грн.	4,91		4,91
Насіння та посадковий матеріал, грн.	11,2		11,2
Органічні та мінеральні добрива, грн.	8,05		8,05
Засоби захисту рослин, грн.	4,4		4,4
Паливно-мастильні матеріали, грн.	16,46		16,46
Амортизація, грн.	3,23	3,23	
Витрати на утримання основних засобів, грн.	2,5	2,5	
Роботи та послуги сторонніх організацій, грн.	2,42		2,42
Інші матеріальні витрати, грн.	2,75		2,75
Непродуктивні витрати, грн.	0,46	0,46	
Загальновиробничі витрати, грн.	3,04	3,04	
Виробнича собівартість, грн./ц	73,17	9,23	63,94
Валовий збір, ц.	56650	-	-
Зібрана площа, га.	1960	-	-
Ціна реалізації (без ПДВ), грн./ц	69,01	-	-

Джерело: фінансова та статистична звітність підприємства

Аналізуючи показники, наведені в табл. 1 можна зазначити, що змінні витрати становлять 87,4% в собівартості пшениці, а постійні витрати відповідно 12,6%. Таке співвідношення достатньо вигідне для впровадження альтернатив, спрямованих на зниження рівня елементів змінних витрат собівартості.

<sup>7</sup> Павличенко М. Г., Попов А. А. Собівартість молока: чи дозволяє облік собівартості побачити реальний фінансовий результат. *Молочна промисловість*. 2008. №1(44). С. 33.

Калькуляція собівартості молока в розрізі продукції тваринництва відображена в табл. 2.

## 2. Калькуляція собівартості молока (2018 р.)

Статті витрат	Виробничі витрати на 1 ц.		
	Всього	в тому числі	
		постійні	змінні
Оплата праці, грн.	41,01		41,01
Витрати на соціальні заходи, грн.	13,8		13,8
Корми, грн.	127,83		127,83
Паливно-мастильні матеріали, грн.	17,51		17,51
Амортизація, грн.	14,62	14,62	
Витрати на утримання основних засобів, грн.	2,35	2,35	
Роботи та послуги сторонніх організацій, грн.	-	-	-
Інші матеріальні витрати, грн.	10,98		10,98
Непродуктивні витрати, грн.	1,38	1,38	
Загальновиробничі витрати, грн.	7,49	7,49	
Виробнича собівартість, грн./ц	236,97	25,84	211,13
Валовий обсяг виробництва, ц.	11536	-	-
Ціна реалізації (без ПДВ), грн./ц	161,39	-	-
Витрати на утримання ремонтного молодняку, тис. грн.	97,3	-	-
Виробнича собівартість з врахуванням витрат на утримання ремонтного молодняку, грн./ц	245,4	-	-

Джерело: фінансова та статистична звітність підприємства

На основі показників, наведених в таблиці 2 можна зазначити, що рівень змінних витрат в собівартості молока становить 89,1% що у вартісному вираженні становить 211,13 грн./ц. Частка постійних витрат в собівартості молока дорівнює 10,9%. Також в таблиці відображено витрати на утримання ремонтного стада.

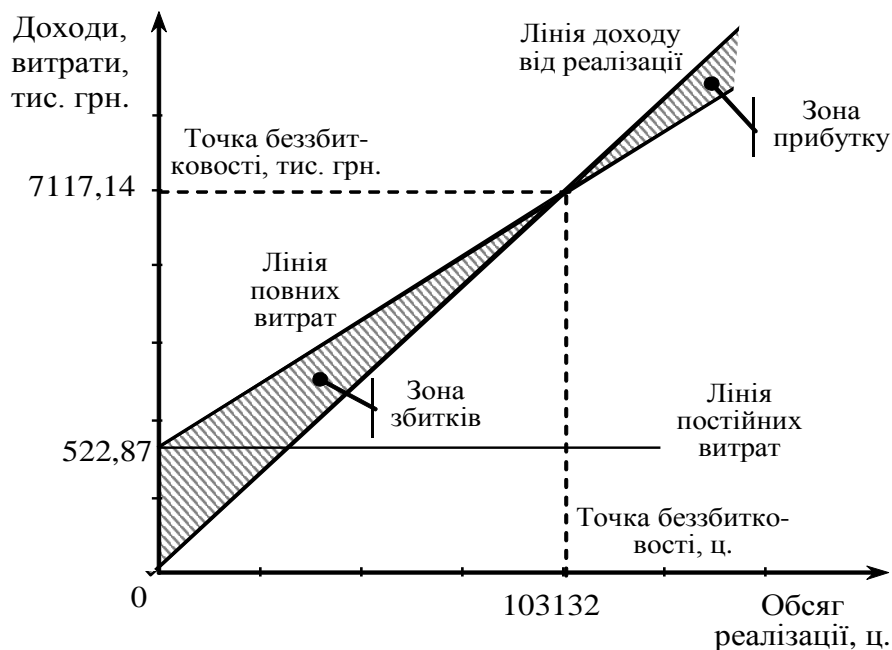
Найважливішим етапом аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є визначення точки беззбитковості – оптимального обсягу діяльності підприємства, за якого прибуток від реалізації буде нульовим. Аналіз беззбитковості за обраними об'єктами обліку відображено в табл. 3.

### 3. Аналіз беззбитковості витрат виробництва пшениці та молока (2018 р.)

Показник	Порядок розрахунку	Об'єкт обліку	
		Озима пшениця	Молоко
Маржинальний дохід, тис. грн.	$МД=ВР-ЗВ$ ВР- виручка від реалізації; ЗВ – змінні витрати	216,19	-554,33
Маржинальний дохід в розрахунку на 1 ц. продукції, грн.	$МДод=МД/ОР$ ОР – обсяг реалізації	5,07	-49,74
Коефіцієнт маржинального доходу	$Кмд=МД/ВР$	0,07	-0,31
Точка беззбитковості			
в натуральному виразі, ц	$ТБн=ПВ/МДод$	103132	-
в вартісному виразі, тис. грн.	$ТБв=ПВ/Кмд$	7117,14	-
Запас міцності			
в вартісному виразі, тис. грн.	$ЗМв=ВРф-ВРк$ ВРф-фактична виручка від реалізації; ВРк – виручка від реалізації в критичній точці	-2679,6	-
в натуральному виразі, ц	$ЗМн=ЗМв/Ц$ Ц – ціна реалізації	-34984	-

За наведеними даними видно, що аналіз беззбитковості для молока не є можливим, так як сума прибутку не покриває постійних витрат, тому виробництво такої продукції вважається економічно недоцільним.

Для беззбиткового виробництва озимої пшениці обсяг реалізації в 2018р. повинен був становити 103132 ц. та 7117,14 тис. грн. у вартісному вираженні. При цьому постійні витрати залишаться незмінними і складуть 522,88 тис. грн., а змінні витрати дорівнюватимуть 6594,26 тис. грн. За результатами проведеного аналізу побудуємо графік беззбитковості виробництва озимої пшениці (рис. 1).



**Рис. 1. Графік беззбитковості реалізації озимої пшениці (2018 р.)**

Отже, аналіз витрат, обсягу реалізації та прибутку від реалізації продукції необхідно розглядати як в фінансовому, так і в управлінському обліку. Фінансовий облік допомагає виявити загальні тенденції зміни показників діяльності підприємства, а управлінський облік передбачає аналіз тих об'єктів обліку, які мають негативну тенденцію за загальними показниками фінансових звітів.

**Висновки.** При впровадженні управлінського обліку для кожного підприємства мають бути визначені найважливіші елементи управління. Такими елементами управління є собівартість виробництва продукції, виручка від реалізації, прибуток від реалізації. Дослідження цих елементів не можливе без врахування загальних показників фінансової звітності.

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» в управлінському обліку заснований на принципах калькулювання за змінними витратами (метод директ-костинг). Тому для його здійснення усі витрати підприємства поділяють на змінні та постійні. При цьому необхідно враховувати особливості технологічного процесу сільськогосподарського виробництва.

При практичному застосуванні аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг прибуток» на досліджуваному підприємстві спочатку проводять порівняльний аналіз показників фінансової та статистичної звітності з метою обрання об'єктів обліку, які мають негативну тенденцію зміни. Після чого проводять по елементне дослідження собівартості цих об'єктів обліку. Основною складовою проведення аналізу «витрати-обсяг-прибуток» є визначення точки беззбитковості та порівняння одержаних показників з фактичними. За результатами аналізу робиться висновок про доцільність виробництва видів продукції в наступних періодах.