

Таблица 2. Экономический эффект интенсификации системы кормления в сельскохозяйственных организациях Минской области и холдинга «Агрокомбинат «Мачулищи»

Сельскохозяйственные организации	Среднегодовое поголовье, гол.	Средний удой на корову, кг	Расход кормов на 1 кг молока к.ед., фактический	Расход кормов на 1 кг молока, к. ед. после оптимизации структуры рациона	Перерасход корма на 1 кг молока, к. ед.	Недополучено молока, т.
Минская область	206228	4959	1,14	0,83	0,31	381967
Холдинг «Агрокомбинат «Мачулищи»	46496	5634	1,00	0,78	0,22	42686

Указанные предложения по интенсификации системы кормления могут быть применены в сельскохозяйственных организациях молочной специализации Минской области и холдинга «Агрокомбинат «Мачулищи» с целью повышения эффективности и конкурентоспособности производства молока.

ЛИТЕРАТУРА

1. О мерах по реализации республиканской программы развития молочной отрасли в 2010-2015 го-

дах: пост. Совета Министров Респ. Беларусь, 12 ноября 2010 г., № 1678.

2. Попков, Н. Пути развития отраслей животноводства в Республике Беларусь / Н. Попков, И. Петрушко // Аграрный вестник Причерноморья [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: http://www.nbu.v.gov.ua/portal/chem_biol/avpch/Sg/2011_58.html. – Дата доступа: 21.11.2011.

3. Кукреш, Л. Сытный ли рацион у коров и что сделать для его улучшения / Л. Кукреш, В. Шлапунов // Белорусская Нива, 2013. – 19 февраля. – № 31.

УДК 338,43:664

ПОСТУПИЛА В РЕДАКЦИЮ 5.12.2014

АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА: МЕТОДИКА И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

С.К. Матальцкая, канд. экон. наук, доцент (БГЭУ); Н.Н. Киреенко, канд. экон. наук, доцент, А.Н. Русакович, магистрант (БГАТУ)

Аннотация

В статье рассматривается сущность и классификация затрат на производство продукции животноводства, анализируется информационное обеспечение предприятия для принятия управленческих решений, а также предлагается методика анализа затрат на производство для повышения эффективности управленческих решений.

The article discusses the nature and classification of the cost of production of livestock products, enterprise software analyzes the information for management decision-making, as well as the technique of analysis of production costs to improve the efficiency of administrative decisions.

Введение

Важной задачей функционирования, как сельскохозяйственной, так и любой другой организации является получение положительного экономического эффекта. Оценка и анализ экономической эффективности производства проводится с помощью системы абсолютных и относительных показателей.

Для анализа себестоимости продукции необходимо использовать методику анализа, адаптированную под действующую методику ведения бухгалтерского учета. Данная методика необходима для определения влияния факторов на уровень себестоимости и исследования причин ее изменения с целью выработки методов управления затратами на этапе краткосрочного и долгосрочного планирования деятельно-

сти организации, выявления резервов снижения себестоимости отдельных видов продукции и повышения эффективности сельскохозяйственного производства.

Основная часть

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция 102), расходы по текущей деятельности можно разделить на себестоимость реализованной продукции, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие расходы по текущей деятельности [1].

Особенностью сельскохозяйственного производства является то, что часть продукции потребляется

внутри организации, поэтому для целей анализа необходимо изучать такую категорию, как производственная себестоимость продукции. Она включает прямые и переменные косвенные затраты, которые организация понесла для производства продукции. Для анализа затрат организации необходимо ввести понятие полной себестоимости реализованной продукции. Она включает себестоимость произведенной продукции, управленческие расходы и расходы на реализацию данной продукции. Полную себестоимость реализованной продукции рассмотрим как сумму условно-постоянных и условно-переменных затрат.

К условно-переменным затратам относятся:

- оплата труда производственного персонала, работающего по сдельной системе с отчислениями;
- затраты на семена;
- затраты на корма;
- затраты на удобрения, средства защиты растений и животных;
- затраты на топливо и энергию (электрическую, тепловую), воду, сжатый воздух на технологические цели;
- прочие прямые затраты.

К постоянным затратам относятся:

- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- амортизация основных средств, за исключением напрямую задействованных в процессе производства продукции;
- общепроизводственные затраты;
- общехозяйственные затраты;
- расходы на реализацию;
- прочие постоянные затраты.

Источником информации для оперативного анализа затрат является система бухгалтерского учета. В соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (ред. от 02.12.2013) (далее Инструкция 50), для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации (в том числе и реализации продукции), а также для определения финансового результата по ней, используется счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" [2].

Согласно Инструкции 50, субсчет 90-4 содержит информацию о производственной себестоимости продукции, отпущенной в реализацию. Данная себестоимость является условно-переменной частью полной себестоимости готовой продукции. Условно-постоянная часть полной себестоимости списывается общей суммой. Записи по счету 90 позволяют отразить только общую сумму финансового результата от текущей деятельности без отражения финансового результата от реализации.

Инструкцией 50 предусмотрено, что учетной политикой организации может быть прописан другой порядок ведения аналитического учета [2].

В связи с этим, считаем, что к счету 90 необходимо ввести счета второго и последующего порядка. Условная группировка аналитической информации на субсчетах 1 и 4 должна выглядеть следующим образом:

90.XX.YY.ZZ.WW, (1)

где XX – субсчет согласно действующему плану счетов;

YY – отрасль сельского хозяйства;

ZZ – сельскохозяйственная культура (группа животных);

WW – наименование сельскохозяйственной продукции.

Управленческие и коммерческие расходы, отражаемые на четвертом и пятом субсчетах счета 90, относятся на виды продукции в соответствии с базой распределения, выбранной для целей управления расходами в организации. На наш взгляд, базой для распределения данных расходов, должна служить прямая заработная плата рабочих, занятых на производстве продукции (если удельный вес внутреннего потребления продукции значительный) или выручка от реализации продукции (если удельный вес внутреннего потребления готовой продукции на предприятии невелик).

Такая система ведения аналитического учета для подсчета финансового результата по видам реализуемой продукции на счете 90 позволит оптимизировать затраты времени при составлении отчетности.

Для анализа затрат на производство продукции животноводства используются данные специализированных форм годовой отчетности сельскохозяйственных организаций: № 8-АПК «Затраты на основное производство», № 13-АПК «Производство и себестоимость продукции животноводства», № 14-АПК «Расход кормов» и № 7-АПК «Реализация продукции», производственный раздел бизнес-плана.

Изменение методики учета затрат организаций должно приводить к изменению информационной базы для анализа, поэтому, по мнению авторов, целесообразно внести некоторые изменения в формы 13-АПК и 7-АПК.

Так, в форме № 13-АПК необходимо разбить общую сумму себестоимости производственной продукции на прямые и переменные косвенные затраты. В свою очередь прямые затраты будут состоять из суммы оплаты труда с начислениями, материальных затрат и прочих прямых затрат.

Полную себестоимость реализованной продукции, отражаемую в форме № 7-АПК, необходимо уточнить графами: производственная себестоимость, управленческие расходы и расходы на реализацию. По графе «производственная себестоимость» будет отражаться та часть себестоимости произведенной продукции, которая была реализована, и она будет составлять условно-переменную часть полной себестоимости реализованной продукции. Условно-постоянная часть полной себестоимости реализованной продукции будет состоять из управленческих расходов и расходов на реализацию.

Необходимо отметить, что амортизацию основных средств, напрямую задействованных в процессе

производства продукции в сельском хозяйстве, необходимо отнести к прочим прямым затратам.

Рассмотрим методику анализа на примере данных сельскохозяйственной организации, производящей продукцию животноводства.

Первый этап – анализ общей суммы затрат на производство сельскохозяйственной продукции: в целом по организации и в разрезе отраслей производства (табл. 1).

Как видно из расчетов, наблюдается рост общей суммы затрат организации по всем элементам затрат за исключением амортизации основных средств и нематериальных активов. При изучении структуры затрат необходимо отметить увеличение доли материальных и прочих затрат при сокращении затрат на оплату труда с отчислениями вместе с амортизацией основных средств.

Из расчетов, приведенных в таблице 2, видно, что в СПК «АгроXXX» основную долю при производстве продукции животноводства занимают материальные затраты и затраты на оплату труда. При этом наблюдался рост материальных и прочих затрат при снижении затрат на оплату труда и амортизации основных средств.

Второй этап – анализ затрат на 100 (1000) рублей реализованной продукции. Источником информации на данном этапе анализа являются данные формы 7-АПК.

В качестве валовой продукции выступает сумма выручки от реализации продукции (В), а в качестве затрат – полная себестоимость реализованной продукции ($C_{реализ.}$). Факторная модель для анализа затрат на 1000 рублей продукции будет иметь вид:

$$Z^{1000p} = \frac{C_{реализ.}}{B} \quad (2)$$

Как видно из таблицы 3, общее изменение затрат на 1000 рублей продукции составило +0,5, в том числе:

- за счет изменения полной себестоимости реализованной продукции +68,2;
- за счет изменения выручки от реализации – 67,7.

При необходимости более детального анализа для управления затратами, факторную модель можно расширить. Выручку представить как сумму произведений объема реализации продукции (VPP_i) и средней цены реализации данной продукции (C_i). Полная себестоимость реализованной продукции будет равна сумме произведений объема реализации продукции на полную себестоимость единицы данной продукции ($C_{реализ.}^{ед.}$):

$$Z^{1000p} = \frac{\sum VPP_i * C_{реализ.}^{ед.}}{\sum VPP_i * C_i} \quad (3)$$

Согласно данным таблицы 4, общее изменение затрат на 1000 рублей молока составило – 29,4, в том числе:

- за счет изменения полной себестоимости реализованной продукции +0,1;
- за счет изменения выручки от реализации -29,5.

Третий этап – анализ производственной себестоимости единицы произведенной продукции. Начнем его с изучения структуры статей затрат.

Как видно из расчетов таблицы 5, перерасход при производстве молока произошел по статьям:

- оплата труда с начислениями;
- корма;
- затраты на содержание основных средств;
- прочие прямые затраты.

Это может быть связано с проводимым ремонтом основных средств (доильных установок), недостатком кормов собственного производства, что

Таблица 1. Анализ общей суммы затрат организации на производство сельскохозяйственной продукции в СПК «АгроXXX» за 2012-2013 гг.

Элементы затрат	Сумма, млн руб.			Структура затрат, %		
	2012 год	2013 год	+, –	2012 год	2013 год	+, –
Материальные затраты	14 919	16 638	+1 719	67,33	69,53	+2,20
Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды	5 115	5 252	+137	23,09	21,95	-1,14
Амортизация основных средств	1 790	1 671	-119	8,08	6,98	-1,10
Прочие затраты	333	368	+35	1,50	1,54	+0,03
Итого производственных затрат	22 157	23 929	+1 772	100,00	100,00	-

Примечание: Источник информации – форма № 8-АПК

Таблица 2. Анализ общей суммы затрат организации на производство продукции животноводства в СПК «АгроXXX» за 2012-2013 гг.

Элементы затрат	Сумма, млн руб.			Структура затрат, %		
	2012 год	2013 год	+, –	2012 год	2013 год	+, –
Материальные затраты	9205	9902	+697	66,54	69,85	+3,31
Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды	3290	3208	-82	23,78	22,63	-1,15
Амортизация основных средств	1290	847	-443	9,32	5,97	-3,35
Прочие затраты	50	220	+170	0,36	1,55	+1,19
Итого производственных затрат	13835	14177	+342	100,00	100,00	

Примечание: Источник информации – форма № 8-АПК

Таблица 3. Анализ затрат организации на 1000 рублей продукции в СПК «АгроXXX» за 2012-2013 гг.

Показатель	Годы		+, -
	2012	2013	
Выручка от реализации, млн руб.	14 023	15 021	+998
Полная себестоимость реализованной продукции, млн руб.	13 333	14 289	+956
Затраты на 1000 руб. продукции	950,8	951,3	+0,5

Таблица 4. Анализ затрат на производство молока на 1000 рублей молока в СПК «АгроXXX» за 2012-2013 гг.

Показатель	Годы		+, -
	2012	2013	
Выручка от реализации, млн руб.	7 165	7 409	+244
Полная себестоимость реализованной продукции, млн руб.	6 425	6 426	+1
Затраты на 1000 руб. продукции	896,7	867,3	-29,4

потребовало приобретения их у других хозяйств. Экономия произошла по статьям:

- работы и услуги;
- энергоресурсы;
- стоимость нефтепродуктов;
- переменные косвенные затраты.

Далее проводится анализ себестоимости единицы произведенной продукции. Факторную модель можно представить в виде трех факторов:

- прямые затраты на единицу продукции ($ПЗ_{ед}$);
- сумма переменных косвенных затрат ($ПКЗ$) и объем производства продукции ($VBП$) или переменные косвенные затраты на 1 голову ($ПКЗ^{1гол}$) и среднегодовая продуктивность 1 головы ($Пр^{1гол}$):

$$C_{произв}^{ед.} = ПЗ_{ед.} + \frac{ПКЗ}{VBП} = ПЗ_{ед.} + \frac{ПКЗ^{1гол}}{Пр^{1гол}} \quad (4)$$

Общее изменение производственной себестоимости 1 ц молока, согласно данным таблицы 6, составило **10,1** тыс. руб., в том числе:

- за счет изменения объема выпуска продукции +0,2 тыс. руб;
- за счет изменения суммы переменных косвен-

ных затрат -0,6 тыс. руб;

- за счет изменения удельных прямых затрат +10,5 тыс. руб.

Четвертый этап – анализ полной себестоимости единицы реализованной продукции. Себестоимость единицы реализованной продукции можно рассматривать как сумму условно-постоянных (A) и условно-переменных (b_i) затрат. Факторная модель будет иметь вид:

$$C_{реализ}^{ед.} = b_i + \frac{A_i}{VPI} \quad (5)$$

Как видно из таблицы 7, общее изменение полной себестоимости 1 ц молока составило **+10,3** тыс. руб., в том числе:

- за счет изменения объема реализации продукции +0,1 тыс. руб;
- за счет изменения суммы постоянных затрат +0,1 тыс. руб;
- за счет изменения удельных переменных затрат +10,1 тыс. руб.

Величина резерва снижения себестоимости рассчитывается по формуле:

$$P \downarrow C = C_{\phi} - C_{\phi} \\ C_{\phi} = \frac{3_{\phi} - P \downarrow 3}{VBП_{\phi}} \quad (6)$$

где C_{ϕ} , C_{ϕ} – фактический, возможный уровень себестоимости продукции (работ, услуг);

$P \downarrow 3$ – резерв сокращения затрат на производство продукции (работ, услуг);

$VBП_{\phi}$ – фактический объем производства продукции (работ, услуг).

Республиканская программа развития молочной отрасли в 2010 – 2015 годах, утвержденная Постановлением Советом Министров Республики Беларусь 12.11.2010 года № 1678, предусматривает постепенное снижение потребности корма для производства единицы продукции. Так, в программе было предусмотрено снижение расходов кормов на 1 ц молока до 1,08 ц кормовых единиц [4]. Рассмотрим это как возможный резерв (табл. 8)

Таблица 5. Анализ структуры производственной себестоимости молока в СПК «АгроXXX» за 2012-2013 гг.

Статья затрат	Сумма, млн руб.			Структура затрат, %		
	2012	2013	+, -	2012	2013	+, -
Оплата труда с начислениями	1 740	1 744	+4	23,08	23,10	+0,02
Корма	3 465	3 709	+244	45,96	49,12	+3,16
Затраты на содержание ОС	1 256	1 324	+68	16,66	17,53	+0,87
Работы и услуги	83	23	-60	1,10	0,30	-0,80
Энергоресурсы	226	214	-12	3,00	2,83	-0,16
Стоимость нефтепродуктов	520	386	-234	6,90	3,79	-3,11
Прочие прямые затраты	80	100	+20	1,06	1,32	+0,26
Переменные косвенные затраты	169	151	-18	2,24	2,00	-0,24
Итого	7 539	7 551	+12	100,00	100,00	X

Примечание: источник информации – данные формы № 13-АПК.

Таблица 6. Анализ производственной себестоимости 1 ц молока в СПК «АгроXXX» за 2012-2013 гг.

Показатель	Годы		+, -
	2012	2013	
Объем производства продукции, ц	31 610	30 370	-1 240
Затраты на производство продукции, тыс. руб.	7 539 000	7 551 000	+12 000
Удельные прямые затраты на единицу продукции, тыс. руб.	233,2	243,7	+105
Сумма переменных косвенных затрат на производство продукции, тыс. руб.	16 900	15 100	-1 800
Себестоимость единицы продукции, тыс. руб.	238,5	248,6	+10,1

Примечание: источник информации – форма № 13-АПК

Таблица 7. Анализ полной себестоимости 1 ц молока в СПК «АгроXXX» за 2012-2013 гг.

Показатель	Сумма, тыс. руб.		
	2012	2013	+, -
Объем реализации продукции, ц	26 740	26 000	-740
Затраты на производство реализованной продукции, тыс. руб.	6 425 000	6 516 000	+91 000
Сумма постоянных затрат на производство продукции, тыс. руб.	48 132	52 000	+3 868
Удельные переменные затраты на единицу продукции, тыс. руб.	238,5	248,6	+10,1
Себестоимость единицы реализованной продукции (1 ц), тыс. руб.	240,3	250,6	+10,3

Примечание: источник информации – форма № 7-АПК

Таблица 8. Резерв возможного снижения производственной себестоимости 1 ц молока в СПК «АгроXXX»

Показатель	Значение
Фактический расход кормовых единиц на 1 ц молока, ц	1,10
Возможный расход кормовых единиц на 1 ц молока, ц	1,08
Объем производства продукции, ц	30 370
Фактические затраты на корма, млн руб.	3 709
Фактические затраты на производство молока, млн руб.	7 551
Резерв сокращения затрат на производство продукции, млн руб.	67

$$C_{\text{в}} = \frac{3709 - 67}{30370} = 246,4 \text{ тыс. руб.}$$

$$P \downarrow C_{\text{ед. произв.}} = 246,4 - 248,6 = -2,2 \text{ тыс. руб.}$$

В результате доведения расхода кормов на 1 ц продукции до уровня, предусмотренного республиканской программой, себестоимость 1 ц снизится на 2,2 тыс. руб., что приведет к повышению эффективности производства молока в организации.

Заключение

Предлагаемая методика анализа себестоимости продукции (работ, услуг) начинается с изучения общей суммы затрат организации, которые она понесла в анализируемые периоды. Изучаются изменения структуры затрат организации. На втором этапе анализируется показатель, не подверженный инфляции, который показывает долю затрат в валовой продукции организации. Его увеличение свидетельствует о снижении эффективности производства. На третьем этапе анализа производится изучение себестоимости произведенной продукции, которая состоит из условно-переменных затрат, понесенных организацией для производства отдельного вида продукции. Четвертый этап анализа производится с использованием элементов маржинального анализа, с помощью которого можно не только выявлять влияние факторов на изменение полной себестоимости реализованной продукции, но и прогнозировать динамику прибыли в зависимости от изменения объема продаж, определять безубыточный объем деятельности и более эффективно управлять процессом формирования финансовых результатов. Данная методика может быть использована для краткосрочного и долгосрочного планирования дальнейшей деятельности организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Респ. Беларусь и их отдельных структурных элементов: постан. Министерства финансов Респ. Беларусь от 30.09.2011 № 102.

2. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу

некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: пост. Министерства финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

3. Республиканская программа развития молочной отрасли в 2010 – 2015 годах: утв. пост. Советом Министров Респ. Беларусь от 12 ноября 2010 г. №1678.

4. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. – Минск: РИПО, 2012. – 367 с.