

Зарема МАНДРАЖИкандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и аудита,
Крымский инженерно-педагогический университет**Елизавета ЛОШАКОВА**

Крымский инженерно-педагогический университет

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассмотрены проблемы бухгалтерского учета и отчетности в зарубежных странах, классификация показателей маржинального анализа финансовых результатов аграрных предприятий. Разработана модель их формирования на основе маржинального анализа.

Ключевые слова: маржинальный доход, отчет о прибылях и убытках, отчет о финансовых результатах, анализ, модель формирования финансовых результатов.

Оценка современного состояния сельскохозяйственной отрасли показывает, что будущее украинской экономики во многом зависит от достоверности информации, обеспечивающей реальное отражение финансового положения и финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. В этой связи финансовая отчетность должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных последствиях хозяйственных операций и событий, способных повлиять на решения, принимаемые на основании данной отчетности. В условиях кризиса и экономической нестабильности все большее значение приобретает система изучения поведения расходов с целью выявления источников их сокращения. Именно таким является подход, основанный на маргинальном анализе. Основным источником информации о доходах и расходах деятельности на предприятии выступает Отчет о финансовых результатах деятельности предприятия (форма №2). В зарубежных странах практикуется внедрение маржинального дохода, постоянных и переменных расходов в состав Отчета о прибыли и убытках. В украинской бухгалтерской практике на сегодняшний момент на большинстве предприятий имеются элементы системы учета по расчету себестоимости продукции, формированию маржинального дохода, однако единой системы отражения этих показателей в отчетности не существует. Как следствие, оперативность принятия управленческих решений значительно усложняется, следовательно, большинство принимаемых решений является неэффективными. Таким образом, вопрос разработки информационной поддержки и модели расчета себестоимости с определением маржинального дохода по предприятию, а также отражения в отчетности маржинального анализа по этим показателям является весьма актуальным.

Теоретические и методологические основы экономического анализа приведены в трудах ученых Ф. Ф. Бутынца [1], М. Д. Билык, О. В. Павловской, Н. Н. Притуляка, Н. Ю. Невмержицкой [2]. В ходе исследования были рассмотрены проблемы бухгалтерского учета и отчетности в зарубежных

странах в научных трудах таких ученых, как Д. А. Панкова [3] и О. В. Соловьёвой [4].

В. В. Пасенко рассматривает классификацию показателей маржинального анализа финансовых результатов аграрных предприятий в зависимости от видов себестоимости продукции и уточнения видов маржинального дохода и их состава, используемых для проведения внутривозвращенного (управленческого) анализа финансовых результатов предприятия [5, с. 14].

Целью статьи является разработка модели формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий на основе маржинального анализа.

Учетная система конкретной страны ориентируется, как правило, на использование основных пользователей финансовой отчетности.

Для совершенствования учета финансовых результатов целесообразно изучить методику составления Отчета о прибыли и убытках. В нем отражаются конечные финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятия (прибыли или убытки), полученные за отчетный период, абсолютный и относительный уровень прибыльности (рентабельности) предприятия, достигнутый за время, прошедшее со дня составления предыдущего отчета.

Традиционная (постатейная) форма отчета о прибылях и убытках, применяемая для целей внешней отчетности, построена по принципу функциональной классификации затрат, а именно: сопоставления производственных затрат и непроизводственных (или общефирменных) расходов [6, с. 65]. В альтернативной форме отчета о прибылях и убытках, называемой отчетом с выведением маржинальной прибыли, затраты объединяются не по функции, а в динамике. В ней отражаются отношения переменных и постоянных затрат независимо от характера функций, связанных с той или иной статьей затрат. Маржинальный подход к определению прибыли обеспечивает получение данных, необходимых для управленческого планирования и принятия решений. Например, маржинальный подход применяется при:

– равновесном анализе и анализе соотношения «затраты-объем производства-прибыль»;

- оценке эффективности работы структурного подразделения и его руководителя;
- принятии краткосрочных и нестандартных решений.

Вместе с тем форма отчета с выведением маржинальной прибыли неприменима для целей налогообложения и внешней отчетности, так как постоянные накладные расходы не считаются в ней элементом производственной себестоимости [7, с. 78]. Такой отчет служит выражением понятия маржинальной прибыли, представляющей собой разность между выручкой от продаж и переменными

затратами. В отличие от него, в традиционной схеме заложено понятие валовой прибыли, выражающей разницу между выручкой от продаж и себестоимостью реализованной продукции. Оба понятия самостоятельны; они никак не связаны друг с другом. Валовая прибыль служит для покрытия непроизводственных затрат, в то время как маржинальная прибыль применяется для покрытия постоянных затрат [8, с. 60].

В таблице 1 приведен пример расчета чистой прибыли по традиционной схеме с маржинальной схемой отчетности.

Таблица 1. Сравнительный анализ традиционной и маржинальной системы формирования отчетности

| Показатели | Сумма в у.е. | |
|---|--------------|-------|
| Традиционная схема | | |
| Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) | | 15000 |
| Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) | | 7000 |
| Валовая прибыль | | 8000 |
| Общепроизводственные расходы | | 3600 |
| Расходы на сбыт | 2100 | |
| Административные расходы | 1500 | |
| Чистая прибыль | | 4400 |
| Маржинальная схема | | |
| Выручка от продаж | | 1500 |
| Переменные расходы: | | 6100 |
| Производственные расходы | 4000 | |
| Расходы на сбыт | 1600 | |
| Административные расходы | 500 | |
| Маржинальная прибыль | | 8900 |
| Постоянные расходы: | | 4500 |
| Производственные расходы | 3000 | |
| Расходы на сбыт | 500 | |
| Административные расходы | 1000 | |
| Чистая прибыль | | 4400 |

*Разработано автором

Используя таблицу 1 и порядок формирования чистой прибыли (убытка) в соответствии с П(С)БУ №3 «Отчет о финансовых результатах» [9], разработаем модель формирования финансовых результатов, которая будет включать переменные и постоянные расходы. Данная модель изображена на рис. 1.

Таким образом, переход к формированию в бухгалтерском учете производственной себестоимости продукции по неполным затратам требует внедрения методики анализа влияния переменных и постоянных затрат на величину маржинального дохода.

На основе исследования анализа формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных предприятиях в работе Пасенко В.В. систематизированы и уточнены виды и состав маржинального дохода, классификация показателей маржинального анализа финансовых результатов в зависимости от видов себестоимости.

Выполненные исследования позволили выделить следующие виды маржинального дохода и их состав:

- маржинальный валовой доход, включающий валовой доход от основной деятельности и сумму постоянных затрат;
- маржинальный производственно-коммерческий доход, который состоит из прибыли, определенной по полной себестоимости продукции, и суммы постоянных расходов;
- маржинальный доход сегмента, который включает прибыль сегмента и сумму постоянных затрат;
- маржинальный доход сельскохозяйственной

деятельности, который включает прибыль от основной деятельности, определенный согласно п.19 П(С)БУ 30 «Биологические активы», и сумму постоянных затрат [5, с. 14].

Данная классификация маржинального дохода представляет интерес для дальнейшего её использования при планировании и прогнозировании прибыли. Однако данную классификацию целесообразно использовать исключительно для сельскохозяйственных предприятий в отдельном приложении к Отчету о финансовых результатах. С целью унификации данных считаем целесообразным, ограничиться включением в состав статей Формы №2 классификации расходов на переменные и постоянные, также маржинального валового дохода.

Состав показателей в данном отчете представлен в таблице 2.

Сельское хозяйство - это специфический вид деятельности. Факторами производства, помимо прочих в этой отрасли, выступает земля, вода, солнечная энергия, растения, животные, которые и обуславливают его специфические особенности, как следствие своеобразный характер действия экономических законов в сельском хозяйстве, специфику его воспроизводства и развития. Таким образом, финансовая отчетность должна содержать всю информацию, о фактических и потенциальных последствиях хозяйственных операций и событий, способных повлиять на решение, которые принимаются, основываясь на ней. Такой информацией могут

обеспечить результаты маржинального анализа данных о результате маржинального анализа на доходов и расходов на предприятии. Следовательно, сельскохозяйственных предприятиях будет применение отчета о доходах и расходах с включением эффективным.

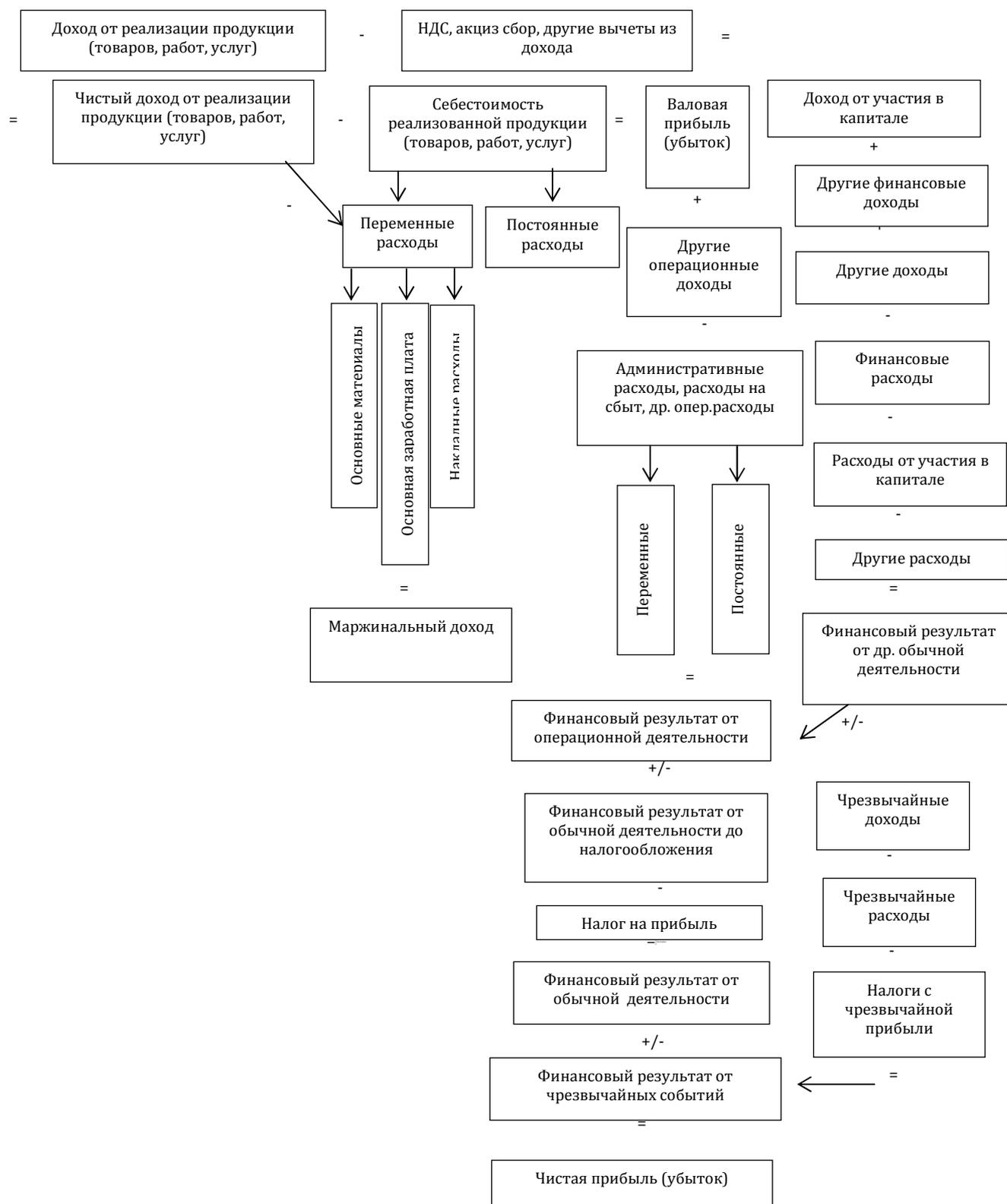


Рис. 1. Модель формирования финансовых результатов с использованием маржинального дохода

Таблица 2. Отчет о финансовых результатах деятельности предприятия, тыс. грн*

| Статья | Код строки |
|--|------------|
| Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) | 010 |
| Налог на добавленную стоимость | 015 |
| Акцизный сбор | 020 |
| Другие вычеты из дохода | 030 |
| Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) | 035 |
| Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) | 040 |
| Переменные расходы производственной деятельности | 041 |
| Постоянные расходы производственной деятельности | 042 |
| Валовая: | |
| прибыль | 050 |
| убыток | 055 |
| Валовой маржинальный доход | 056 |
| Прочие операционные доходы | 060 |
| Административные расходы | 070 |
| Расходы на сбыт | 080 |
| Прочие операционные расходы | 090 |
| Финансовые результаты от операционной деятельности: | |
| прибыль | 100 |
| убыток | 105 |
| Доход от участия в капитале | 110 |
| Другие финансовые доходы | 120 |
| Прочие доходы | 130 |
| Финансовые расходы | 140 |
| Потери от участия в капитале | 150 |
| Прочие расходы | 160 |
| Финансовые результаты от обычной деятельности до налогообложения: | |
| прибыль | 170 |
| убыток | 175 |
| Налог на прибыль от обычной деятельности | 180 |
| Финансовые результаты от обычной деятельности: | |
| прибыль | 190 |
| убыток | 195 |
| Недвижимость: | |
| доходы | 200 |
| расходы | 205 |
| Налоги с чрезвычайной прибыли | 210 |
| Чистая: | |
| прибыль | 220 |
| убыток | 225 |

*Разработано автором

Список литературы

1. *Економічний аналіз [Текст] : навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 680 с.*
2. *Фінансовий аналіз [Текст] : [навч. посібник] / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2005. – 592 с.*
3. *Панков, Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах [Текст] : [учеб. по собие] / Д. А. Панков. – Мн.: ИП "Экоперспектива", 1998. – 120-121 с.*
4. *Соловьева, О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности [Текст] / О. В. Соловьева. – Москва, «Аналитика-Пресс», 1998. – 230-232 с.*
5. *Пасенко, В. В. Учет и анализ финансовых результатов аграрных предприятий [Текст] : автореферат диссертации на соискание научной степени кандидата экономических наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Пасенко В. В. – Национального научного центра «Институт аграрной экономики» УААН. - Киев, 2008 – 14 с.*
6. *Сопко, В. Організація бухгалтерського обліку економічного контролю та аналізу [Текст] : підручник / В.Сопко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 120 с.*
7. *Шеремет, А. Д. Методика финансового анализа [Текст] / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 65 с.*
8. *Головка, Т. В. Стратегічний аналіз [Текст] : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Т. В. Головка, С. В. Загова. – К.: КНЕУ, 2002. – 81 с.*
9. *Отчет о финансовых результатах [Электронный ресурс] : положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 с изменениями и дополнениями, последние из которых внесены приказами Министерства финансов Украины от 9 декабря 2011 года 1591.- Режим доступа: <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu3/>.*

РЕЗЮМЕ

Мандражи Зарема, Лошакова Елизавета

Совершенствование методики анализа финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий

Рассмотрены проблемы бухгалтерского учета и отчетности в зарубежных странах, классификация показателей маржинального анализа финансовых результатов аграрных предприятий. Разработана модель формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий на основе маржинального анализа.

RESUME

Mandrazhi Zarema, Loshakova Elizaveta

Improving methods of analysis of financial condition and results of agricultural enterprises

The problems of accounting and reporting in foreign countries, the classification performance of marginal analysis of financial results of agricultural enterprises. A model of the formation of the financial performance of agricultural enterprises on the basis of marginal analysis.

Стаття надійшла до редакції 10.10.2012 р.