

Собівартість молока: чи дозволяє облік собівартості побачити реальний фінансовий результат

Якими є собівартість молока в Україні та рентабельність його виробництва? Відповідь на це запитання начебто дають нам бухгалтерський облік у господарствах і офіційна статистика. Але чи справді це так? Давайте розберемося разом...

Офіційна статистика дає нам середні по Україні цифри повної собівартості молока для сільсько-господарських підприємств та цін його реалізації (рис. 1). Зауважимо, що йдеться про ціни, що включають дотації, передбачені державою для виробників молока. Картина, що представлена на рис. 1 хоч і не захоплює, та все таки виглядає не такою вже й поганою: з 2003 р. виробництво молока у нас начебто не є збитковим. Чи так це?

Давайте розглянемо приклад з життя! СТОВ «Писарівка», що в Ямпільському р-ні Вінницької обл., у 2006 р. мало молочне стадо 450 голів, переважно української чорно-рябої та червоно-рябої порід, поліпшених голштином (фото на рис. 2).

Середні надої на одну корову становили тоді 5312 кг. ВРХ на м'ясо господарство не вирощує. Витрати на утримання молочного стада наочно представлено у табл.1 за статтями витрат.

Собівартість та ціна реалізації 1 кг молока, а також показники прибутковості виробництва представлено в табл. 2.

Зазначимо, що існуюча система бухгалтерського обліку та звітності не відносить витрати на утримання ремонтного молодняка на собівартість молока. Ці витрати обліковуються окремо і становлять у даному випадку 974 тис. грн. (табл. 1). Вони відносяться на вирощування ВРХ, тобто на собівартість м'яса.

Такий підхід виглядає доволі логічним, якщо виходити з таких припущень:

– витрати на первинне формування молочного стада було понесено колись давно і вони вже окупилися;

– чисельність молочного стада значних змін не зазнає, закупівельні ціни на м'ясо не знижуються, а ресурси не дорожчають, тому надходження від реалізації вибракунаних корів на м'ясо покривають витрати на вирощування ремонтного молодняка;

– протягом наступного періоду ми не плануємо інвестицій у розвиток молочного стада і тому не постає питання про їх окупність (тобто про їх повернення з майбутніх надходжень від виробництва молока).

Саме такою, чи приблизно такою, була ситуація у секторі виробництва молока в радянський період. Тоді господарства виробляли з року в рік приблизно один і той самий обсяг продукції (до рівня минулого року додавалося ще трішечки), ціни реалізації молока і м'яса були відносно стабільними (так само, як і ціни на ресурси), а створювалися чи ліквідовувалися господарства не часто. Тому для радянського періоду така система бухгалтерського обліку була доволі адекватною. Тим більше, що керівників питали тоді не так за прибутки (тим більше – за окремими видами діяльності), як за план, а борги колгоспам держава час від часу «прощала» і гроші фактично перетікали з однієї державної кишені в іншу.

Зовсім іншою є ситуація зараз. Ми бачимо, що на ринку постійно відбуваються значні зміни. Змінюється все: ціни на молоко, м'ясо, пшени-

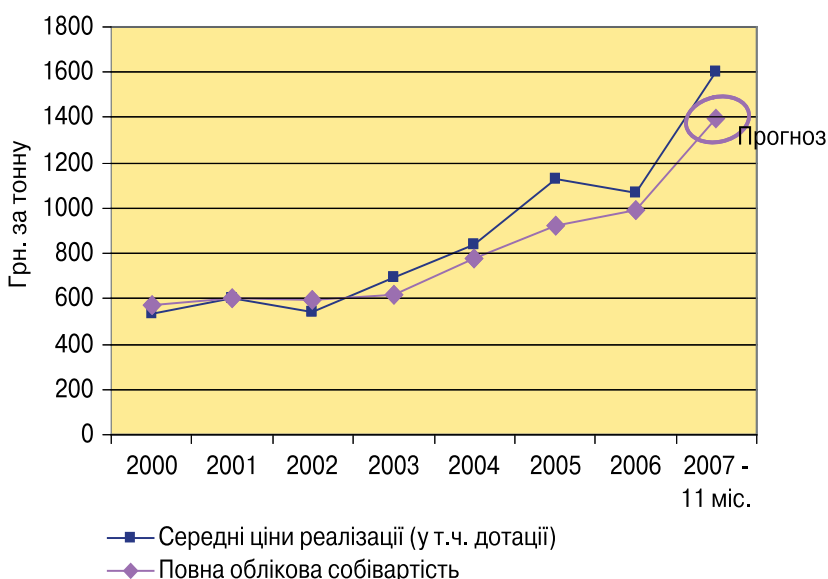


Рис. 1. Середні ціни реалізації сирого молока та його облікова собівартість

цю, соняшник, сою та іншу с/г продукцію; ціни на племінних нетелів, концкорми, ПММ, електроенергію воду та інші ресурси. Постійно змінюються витрати на оплату праці, оренду техніки і на саму техніку, вартість різних послуг тощо. Звичайно стали ліквідація існуючих та створення нових господарств. Одні господарства вирізають молочні стада чи скорочують поголів'я, інші – створюють заново або збільшують. Часто господарства переносять акценти з виробництва одних видів продукції на інші.

За цих умов вкласти гроші в молодняк (незалежно від того, будемо ми його вирощувати власними силами чи купувати), розраховуючи повернути їх через 7–8 років (два роки для вирощування корови з новонародженого теляти + 5–6 лактаційних періодів), коли корову здадуть на м'ясо, означає закопати їх у землю. На той час усе зміниться. Але навіть якби ринок залишався стабільним, то через 7–8 років нам вдалося б повернути лише частину понесених витрат, бо ціна реалізації ВРХ на м'ясо зараз далеко не покриває витрат на вирощування високопродуктивних корів. До того ж старих тварин приймають на м'ясо дешевше, ніж молодняк. А збитки від такої реалізації, за існуючою нині методикою бухгалтерії, все одно «ляжуть» на фінансові результати від виробництва м'яса, а не молока. Насправді задовго до того, як минуть ці 7 чи 8 років, керівник господарства має повернути кредит, який він брав на розвиток молочного стада і, до речі (!), дати власнику прибуток. Чи стане грошей принаймні на повернення кредиту, якщо, плануючи витрати, ми будемо брати до уваги лише частину реальних витрат, знехтувавши витратами на вирощування молодняка?

Давайте поставимо собі запитання: чи можна отримати корову інакше, ніж виростивши її з теляти? Відповідь очевидна – ні! Тобто можна, звичайно, але якщо це зробити хтось за нас. А ми потім у нього купимо. Так чи інакше, а вирощувати доведеться. Ще ніхто не винайшов іншого способу! От і в Писарівці теж вирощують ремонтний молодняк (фото на рис. 3).

Ці витрати (витрати на вирощування ремонтного молодняка) ми несемо заради майбутнього моло-

ка! За своєю економічною природою вони є інвестиціями. Так само, як ми, накопичивши або позичивши гроші, купуємо трактор, автомобіль, магазин, будуємо завод, а потім вони переносять свою вартість на продукцію чи послуги (для чого нараховується амортизація), так і в корів ми вкладаємо кошти (вирощуючи або купуючи їх), щоб отримати від них продукцію (молоко), яке окупить понесені витрати і дасть прибуток. Фактично корова є засобом виробництва. Тому нарахування амортизації на корів і віднесення її на собівартість молока було б економічно коректним і дало б нам реальну його собівартість. Аж тоді можна було б зрозуміти чи приносить насправді

нам прибутки виробництво молока, чи все-таки ні. Годі й казати наскільки це важливо! І що сьогодні розуміння прибутковості кожного окремого напрямку виробництва є питання життєздатності будь-якого господарства!

Але амортизацію не рахує ніхто (принаймні авторам такі випадки не відомі). Тому, як свідчить практика, ні власники господарств, ні їх керівники, ні навіть головні бухгалтери, зазвичай, не знають реальної собівартості свого молока, а відтак, не знають і його прибутковості. Бухоблік дає нам занижену цифру собівартості молока, до того ж ніхто не знає наскільки. Але значення саме цієї, заниженої собівартості потрапляє до звіту 50-СГ, до інших



Рис. 2. Молочне стадо (СТОВ «Писарівка» Ямпільського р-ну Вінницької обл.)

Таблиця 1
Витрати по молочно-товарній фермі (450 голів) СТОВ «Писарівка», 2006 р.

Статті витрат	Сума, грн.	%
Корма	858,580	37,35%
Оплата праці	557,270	24,24%
Загальногосп.витрати (91 рахунок)	241,545	10,51%
Поточний ремонт, запчастини	132,663	5,77%
Амортизація	122,882	5,35%
Молоцінний інвентар	81,710	3,55%
Електроенергія	86,040	3,74%
Пальне	67,063	2,92%
Спермопрокція	43,653	1,90%
Азот	8,861	0,39%
Ветмедикаменти	32,418	1,41%
Послуги тракторних бригад	22,053	0,96%
Коне-дні	11,287	0,49%
Послуги ремонтної майстерні	8,689	0,38%
Фіксований податок	6,985	0,30%
Орендна плата	6,929	0,30%
Втрати через загибель тварин	6,784	0,30%
Консультаційні послуги	3,500	0,15%
РАЗОМ витрат на утримання корів (повна собівартість молока):	2,298,912	100%
Крім того, витрати на утримання ремонтного молодняка ВРХ:	974,011	
Загальні витрати на утримання ВРХ	3,272,923	

Таблиця 2
Основні показники виробництва молока СТОВ «Писарівка», 2006 р.

Повна собівартість виробництва молока, грн	2,298,912
Виробництво молока за рік, цнт	23906
Реалізація молока за рік, цнт.	22915
Собівартість 1 кг, грн. за кг	0,962
Середньозважена ціна молока, грн. за кг	1,365
Прибуток / збиток, грн на 1 кг молока	0,403
Рентабельність	41,9%

Таблиця 3
Вплив витрат на утримання ремонтного молодняка ВРХ на реальну собівартість молока СТОВ «Писарівка», 2006 р.

Показники виробництва молока	Витрати на ВРХ, грн.		Збільшення / зменшення, %
	без витрат на молодняк	з витратами на молодняк	
Собівартість виробництва молока, грн	2,298,912	3,272,923	42.4%
Виробництво молока за рік, цнт	23906	23906	
Реалізація молока за рік, цнт.	22915	22915	
Собівартість 1 кг, грн. за кг	0.962	1.369	42.4%
Середньозважена ціна молока, грн. за кг	1.365	1.365	
Прибуток / збиток, грн. на 1 кг молока	0.403	-0.004	-101.0%
Рентабельність	41.9%	-0.3%	-100.7%

звітів, а звіди – до офіційної статистики. Цією інформацією користуються державні органи, у т.ч. й ті, що приймають рішення щодо розвитку молочного сектора і його державної підтримки. Нею оперують галузеві і дослідницькі структури. Її беруть до уваги переробні підприємства тощо. Різні джерела на всі лади переспівують те, що дає офіційна статистика. Врешті-решт вся Україна насправді переконана в тому, що, наприклад, у 2006 р. ми мали собівартість молока менше ніж 1 грн. (рис. 1).

Тому дуже важливим є питання: чи можемо ми якось оцінити реальну собівартість молока вже зараз (доки бухгалтери вирішують методологічні тонкощі нарахування амортизації на корів та сперечаються щодо того, потрібно це чи ні)?

Давайте спробуємо продовжити наші розрахунки і віднесемо витрати на вирощування молодняка ВРХ до собівартості виробництва молока. Чи маємо право ми це зробити? Без сумніву, так! Ми вже говорили, що витрати на вирощування ремонтного молодняка господарства несуть саме заради виробництва молока. У будь-якому випадку, ми таким чином отримуємо багато більш точне значення собівартості ніж те, яке дає нам сьогодні податковий бухоблік. Здійснювати таке додавання (тобто додавання витрат на ремонтний молодняк до витрат на молочне стадо) можна, принаймні, один раз на рік, після того, як буде розподілено загальногосподарські витрати з 91 рахунку і проведено закриття рахунків. Це додавання можна провести у вигляді додаткових розрахунків на зразок тих, що представлені у табл.3, не вносячи ніяких змін до бухгалтерського обліку господарства.

Подивімося наскільки відрізняється реальна собівартість молока від облікової (табл. 3). Ніби ми мали 40 коп. прибутку на кожному кілограмі, але фактично навіть не виходимо в нуль. Собівартість молока зросла на 42,4%, а рентабельність знизилася з +41,9% до -0,3%! Тобто у СТОВ «Писарівка» виробництво молока у 2006 р. було високоприбутковим на папері, але фактично господарство прибутків від нього не мало. Зауважимо, що «Писарівка» є сильним господар-

ством і має хороші показники собівартості та прибутковості. Далеко не кожне господарство у 2006 р., під час молочної кризи, змогло уникнути значних збитків від виробництва молока.

Якою ж є ситуація у країні в цілому? Припустимо, що витрати на утримання ремонтного молодняка в середньому становлять по Україні теж 42% від витрат на утримання молочного стада (тобто, як у Писарівці). Тоді графік, зображений на Рис. 1, зазнає суттєвих змін (рис. 4).

Ми бачимо, що виробництво молока для середнього українського господарства у 2006 р. могло бути прибутковим лише у тому випадку, коли воно продавало його по 1.40 грн. і дорожче, а у 2007 – не менш ніж по 2 грн. Такі господарства є, але середні ціни, як видно з того ж таки рис. 4, були значно нижчими. Ось такою є реальна картина!

Повертаючись до прикладу СТОВ «Писарівка», можна сказати, що якби господарство мало на папері у 2006 р. не 42%, а, наприклад, лише 20% прибутку від виробництва молока, то фактично це означало б, що воно отримало більше 20% збитків. І у такому стані було багато, справді багато господарств! Вони, навіть маючи у звітах прибутки від виробництва молока, реально змушені були покривати молочні збитки за рахунок іншої продукції, або просто вирізати молодняк, а потім і молочне стадо.

Окремо слід сказати і ось про що: як уже згадувалося на початку, нами бралися в розрахунок ціни реалізації, що включають державні дотації. Якщо ж ці дотації не враховувати, то картина буде багато гіршою ніж та, яку показано на рис. 4.

Усе сказане щодо обліку фактичної собівартості молока так само стосується і планування. Лише врахувавши (наприклад, в бізнес-плані) витрати на утримання ремонтного молодняка, ми зможемо запланувати наближені до реальних грошові потоки і побачити, коли насправді почнемо отримувати прибутки. Бо навіть якщо скоро – то треба мати гроші, щоб дожити до того часу. А якщо ніколи, то навіщо взагалі займатися цим видом діяльності?



Рис. 3. Ремонтний молодняк (СТОВ «Писарівка»)

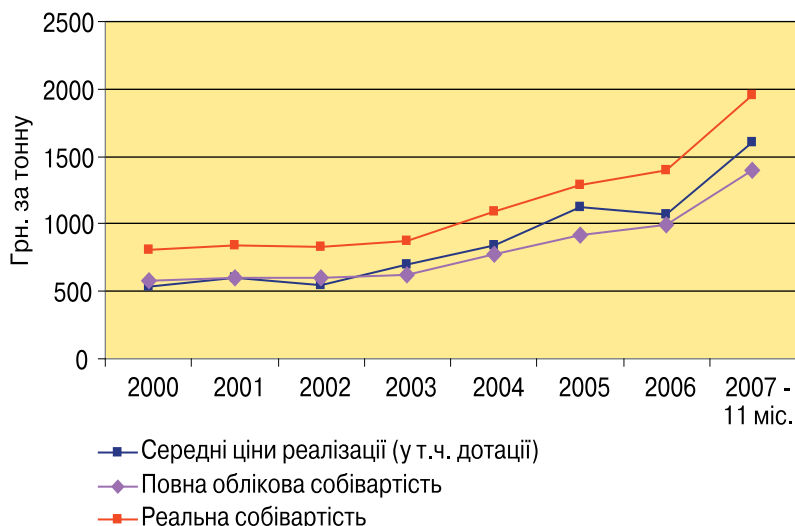


Рис. 4. Середні ціни реалізації сирого молока та його реальна собівартість

Таким чином, можна дійти таких висновків:

- існуюча методика бухгалтерського обліку дає занижену собівартість молока, оскільки враховує не всі витрати, які реально несе господарство заради його виробництва (а саме, не враховує витрат на вирощування ремонтного молодняка);

- реальна собівартість молока, за оцінками авторів статті, є більшою від облікової приблизно на 40%. Через це протягом усього досліджуваного періоду, тобто з 2000 по 2007 р. (а насправді набагато довше), реальні фінансові результати від виробництва молока є

від'ємними для переважної більшості підприємств (іншими словами, виробництво молока для середнього українського сільгосп-підприємства завжди було збитковим);

- занижена облікова собівартість молока вводять в оману керівників і власників господарств щодо реальної прибутковості (збитковості) його виробництва;

- цифрами заниженої собівартості молока та завищеної прибутковості його виробництва оперує також офіційна статистика. Ці дані використовують державні органи, підприємницькі та дослідницькі структури, а також громадськість. Це

дезорієнтує всіх щодо реального стану справ;

- коректний облік собівартості може дати нарахування амортизації на корів і віднесення її на собівартість молока;

- іншим (швидким) шляхом розв'язання проблеми є збільшення собівартості молока (наприклад, за результатами року) на суму витрат на утримання ремонтного молодняка. Це дасть змогу, принаймні раз на рік, побачити реальний фінансовий результат від виробництва молока.

Павличенко М.Г.,
радник з розвитку бізнесу
Проекту розвитку молочного сектору
Міжнародної фінансової корпорації
Попов А.А.,
керуючий СТОВ «Писарівка»

Автори цієї статті запрошують представників молокопереробних підприємств до дискусії стосовно зроблених в цій статті висновків. Свої міркування, зауваження або ж заперечення можна надсилати до редакції.

Журнал «Молочна промисловість» готовий надати можливість висловитися на шпальтах наступного номеру тим, хто хотів би долучитися до обговорення.

Автори, разом з журналом «Молочна промисловість», готові організувати для зацікавлених спеціалістів зустріч для обговорення цих питань.



Омельчук Надія Петрівна,
головний бухгалтер
СВК «Трудівник»



Сидорчук Валентина Іванівна,
заступник головного
бухгалтера СВК «Трудівник»

Коментарі фахівців

Існуюча система бухгалтерського обліку продуктів тваринництва (молока, зокрема) не дає змоги побачити фактичної собівартості продукції і розрахувати реальний фінансовий результат від виробництва кожного виду. Тому цю статтю ми вважаємо дуже актуальною. Пропозиції авторів статті дають змогу, зробивши нескладні додаткові розрахунки за результатами року, побачити, чи є прибутковим виробництво молока, не змінюючи нічого в бухгалтерському обліку. Іншим способом вирішення цієї проблеми є нарахування амортизації на основне стадо корів і віднесення її на собівартість молока.



В №08-2007 в статті «Вибір холодильного агента» було допущено технічну помилку. В наведених характеристиках найменшого споживання електроенергії в холодильному циклі слід читати:

- для R134a – 1426,7 кВт;