

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ В КОНТЕКСТІ ОБЛІКУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

Здійснено поділ загальновиборничих витрат на умовно-прямі та непрямі. Виділені окремі їх види відповідно до місць виникнення та запропоновано різні варіанти обліку.

Постановка проблеми

Собівартість є важливим показником діяльності підприємства. Значний вплив на виробничу собівартість сільськогосподарської продукції здійснюють загальновиборничі витрати. Так як вони вважаються непрямими витратами, то відразу віднести їх до окремого виду продукції неможливо, а лише шляхом розподілу, пропорційно обраній базі. Неправильний вибір методу розподілу загальновиборничих витрат призводить до викривлення собівартості виробленої продукції.

Методологічні особливості обліку загальновиборничих витрат в сільському господарстві визначають Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, які містять суперечливу інформацію, а окремі їх положення не конкретизовані, що призводить до ускладнення обліку загальновиборничих витрат на практиці. Це зумовило вибір наукового напрямку даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень

У науковій літературі тривають постійні дискусії щодо правильності вибору того чи іншого методу розподілу загальновиборничих витрат [3,8]. При цьому не приділяється належна увага вивченню їх окремих складових. Науковці обмежуються лише трактуванням поняття „загальновиборничі витрати”. Зокрема, С. Голов загальновиборничими називає витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом [1].

© Н.С. Андриющенко

Науковий керівник: Шваб В.М., к.е.н., доцент

До загальновиробничих, пише П. Сук, відносяться витрати, які пов'язані з організацією виробництва і керівництвом окремих галузей підприємства (виробництва) та інші непрямі витрати, які під час їх виникнення не можна прямо віднести до конкретного об'єкта обліку, бо вони пов'язані з роботою відповідної галузі або виробничого підрозділу в цілому [8]. Шеремет А.Д. вважає, що загальновиробничі витрати включають всі непрямі витрати. Ці затрати пов'язані з виробництвом, але деякі прямо, безпосередньо і економічно неможливо віднести до конкретних видів готових виробів. Їх також називають непрямими виробничими витратами. Основні види загальновиробничих витрат: допоміжні матеріали та комплектуючі деталі, непрямі витрати на оплату праці, інші непрямі загальновиробничі витрати [10].

Ластовецький В.О. зазначає, що загальновиробничі витрати є непрямими, умовно-постійними та організаційно-управлінськими виробничими накладними витратами, конкретний перелік статей яких передбачається у заходах облікової політики [4].

Вважаємо, що більш глибоке вивчення загальновиробничих витрат сприятиме удосконаленню їх обліку і розподілу та дасть можливість з'ясувати, чи дійсно всі ці витрати є непрямими.

Мета і методика дослідження

Мета дослідження полягає у вивченні загальновиробничих витрат, з'ясуванні їх економічної сутності, дослідженні особливостей, місць виникнення та об'єктів обліку загальновиробничих витрат.

Об'єктом дослідження є процес відображення загальновиробничих витрат в обліку сільськогосподарських підприємств.

Методологічною та інформаційною основою дослідження є ПСБО 16 „Витрати”, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, праці вітчизняних та зарубіжних науковців, бухгалтерська документація аграрних підприємств Житомирської області, власні спостереження.

Методи дослідження: абстрактно-логічний (теоретичне узагальнення та формулювання висновків), аналізу та синтезу (вивчення загальновиробничих витрат в цілому та окремих їх складових), індукції та дедукції (вивчення впливу ознак різних видів загальновиробничих витрат на можливості їх обліку), порівняння (виявлення спільних та відмінних ознак непрямих та умовно-прямих витрат), бухгалтерське спостереження (збирання первинної інформації про способи реєстрації загальновиробничих витрат), метод подібності (виділення підвидів витрат, залежно від місць їх виникнення), візуальний (представлення результатів дослідження з допомогою таблиці, рисунку).

Результати дослідження

Згідно з ПСБО 16 „Витрати” до складу загальновиробничих витрат належать: витрати на управління виробництвом; амортизація необоротних

активів загальновиборничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиборничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати – втрати від браку, оплата простоїв, плата за оренду землі і майна виробничого призначення, сума нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку [6].

Розглянемо детальніше окремі види загальновиборничих витрат. Зокрема, витрати на управління виробництвом включають оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи апарату управління цехами, дільницями, підрозділами, а також спеціалістів галузей. Даний вид витрат можна поділити на два підвиди: 1) витрати на управління галуззю, що включають оплату праці агрономів, зоотехніків, ветлікарів; 2) витрати на управління підрозділами (утримання бригадирів, завідуючих фермами, промисловими та допоміжними підрозділами). У першому випадку загальновиборничі витрати є беззаперечно непрямыми, а витрати другого підвиду можна віднести до окремих об'єктів економічно доцільним шляхом.

Витрати на освітлення, опалення та водопостачання виробничих приміщень можна включити до прямих витрат, за наявності відповідних лічильників на кожному виробничому приміщенні або згідно з нормативами.

До витрат на утримання та експлуатацію основних засобів загальновиборничого призначення відносять витрати на експлуатацію машин та обладнання. Так, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків та пункту 3.17 Методичних рекомендацій витрати на експлуатацію машин та обладнання передбачено вести на рахунку 91 "Загальновиборничі витрати", а автори Методичних рекомендацій з обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств пропонують їх обліковувати на рахунку 235 „Допоміжні виробництва” [7]. Проведені дослідження показали, що лише 23% сільськогосподарських підприємств Житомирщини обліковують витрати на експлуатацію машин та обладнання в складі загальновиборничих витрат, всі решта – в складі витрат допоміжних виробництв.

Вважаємо, що в склад загальновиборничих витрат мають включатися витрати на утримання та експлуатацію основних засобів та інших необоротних активів загальновиборничого призначення, а також амортизаційні відрахування цих засобів. До таких витрат в сільськогосподарських підприємствах слід віднести витрати на утримання складів для зберігання насіння, добрив, кормів, приміщення ветаптек, а також витрати на опалення, освітлення і ремонт адміністративних будівель галузі чи

підрозділу. Тоді як трактори не є основними засобами загально-виробничого призначення, оскільки вони використовуються не тільки в основних галузях виробництва, а й для загальногосподарських потреб, заготівлі, реалізації, надають послуги стороннім організаціям.

Стосовно витрат на обслуговування виробничого процесу, то в положенні ототожнюються поняття „загальновиробничий персонал” та „апарат управління виробництвом”, хоча до загальновиробничого персоналу, крім управлінського, відносяться: сторож, вагарі, обліковець молока, водії головних спеціалістів, прибиральниця адміністративного приміщення загальновиробничого призначення, ветаптеки, лабораторії, кочегар. Відсутність повної інформації викликає різне тлумачення нормативних документів на практиці.

Детальне вивчення загальновиробничих витрат дає підстави зробити висновок, що не всі загальновиробничі витрати є непрямими. Крім того, існує категорія витрат, які відносяться водночас і до прямих, і до загальновиробничих, а фактично назвати їх прямими можна лише умовно. Так, в Методичних рекомендаціях пропонується на рахунок 91 „Загальновиробничі витрати” обліковувати так звані загальні витрати. До яких згідно з пунктом 6.2. Методичних рекомендацій відносяться витрати на зрошення, осушення земель, їх вапнування, утримання полезахисних лісосмуг, меліоративних споруд. Дані витрати вважаються прямими, так як згідно з визначенням прямих витрат, поданим в Методичних рекомендаціях, розподіляються між об'єктами пропорційно до бази, з якою заходяться в близькій залежності. При цьому під загальними витратами С.Голов розуміє витрати на здійснення діяльності, що споживається кількома підрозділами і відносить їх до непрямих витрат [1]. В свою чергу Сопко В.В. вважає, що непрямі витрати доцільно позначати терміном – загальні [9].

Виходячи із наведеного визначення прямих витрат, до категорії загальних прямих можна віднести орендну плату. Проте, якщо орендна плата за землю стосується всієї галузі рослинництва і може бути розподілена пропорційно обраній базі з усіма загальновиробничими витратами, то витрати на зрошення, осушення, утримання лісосмуг стосуються лише деяких культур. Тому дані витрати слід включати до бригадних витрат тієї бригади, якої вони стосуються.

Так само зарплату сторожа можна розподілити пропорційно площі овочевих культур, що охороняється – в рослинництві чи голів худоби – в тваринництві. Те ж можна зробити з оплатою праці бригадира, розподіливши її пропорційно прямим витратам праці виробничих робітників. Тобто, вид загальновиробничих витрат, що має близьку базу розподілу, можна прямо віднести на конкретний об'єкт обліку витрат.

Таким чином, загальновиробничі витрати можна розділити на дві основні групи: непрямі; умовно-прямі (таблиця 1).

Таблиця 1. Поділ загальновиробничих витрат на умовно-прямі та непрямі

Загальновиробничі витрати	
умовно-прямі	непрямі
оплата праці завідуючого фермою, ланкової, сторожа, бригадира	оплата праці агронома, зоотехніка, ветлікаря
орендна плата за землю	амортизація основних засобів загальновиробничого призначення
освітлення, опалення і водопостачання виробничих приміщень	витрати на обслуговування виробничого процесу
фіксований сільськогосподарський податок	витрати на охорону праці та навколишнього середовища
витрати на меліоративні заходи: зрошення, осушення, вапнування земель	витрати на перевезення працівників до поля і утримання польових станів
	витрати на утримання складів
	орендна плата за майно

Джерело: власні дослідження.

Виділення умовно-прямих витрат дає можливість відразу відносити їх до собівартості продукції, що сприятиме більш точному її визначенню, в той час як непрямі загальновиробничі витрати будуть включені у виробничу собівартість продукції відповідно до обраного методу розподілу.

Важливо підкреслити, що одні й ті ж витрати можуть бути одночасно прямими та непрямими по відношенню до різних об'єктів. Так, наприклад, загальновиробничі витрати рослинництва є непрямими для окремої бригади чи культури, але прямими щодо галузі рослинництва.

При цьому об'єктом витрат, згідно з ПСБО 16 „Витрати” є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат.

В економічній літературі крім поняття „об'єкт витрат” зустрічається – „об'єкт обліку”. Більш точним, на нашу думку, є вживання словосполучення „об'єкт обліку витрат”. Попередні поняття можуть означати наступне: „об'єкт витрат” – те, що споживає витрати, але це не означає, що вони обліковуються; „об'єкт обліку” – те, за яким здійснюється облік, але це не означає, що воно споживає витрати; „об'єкт обліку витрат” – це те, за яким здійснюється облік спожитих ним витрат.

Правильний облік витрат неможливий без чітко встановлених місць їх виникнення. Під місцями виникнення витрат Р.Грачова розуміє структурні підрозділи, в яких відбувається споживання ресурсів з виробничою, збутовою, адміністративною та іншою метою [2]. Проте в сільському господарстві місцями виникнення загальновиробничих витрат є не лише підрозділи, але й окремі галузі, бригади (рис. 1).

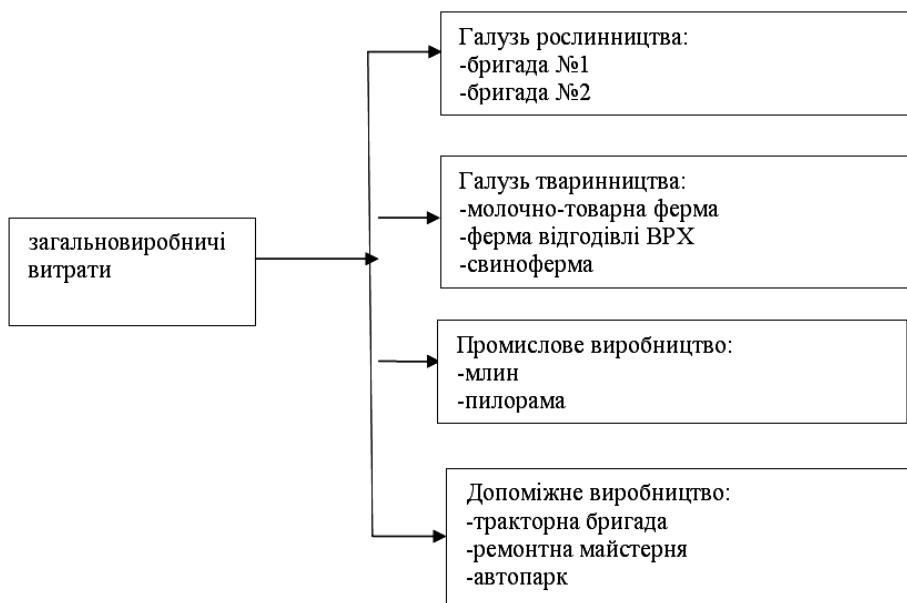


Рис. 1. Місця виникнення загальновиробничих витрат

Таким чином, можна виділити наступні види загальновиробничих витрат: галузеві, бригадні, фермські, цехові.

Здійснений поділ досліджуваних витрат дає підстави виділити три варіанти їх обліку:

- 1) облік всіх загальновиробничих витрат підприємства здійснюється на одному рахунку;
- 2) окремо обліковуються загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва, промислових та допоміжних підрозділів;
- 3) облік загальновиробничих витрат відбувається за окремими бригадами, фермами, цехами, дільницями.

Висновки

У процесі проведеного дослідження вдалося з'ясувати, що не всі загальновиробничі витрати є непрямими і виділити з їх складу умовно-прямі витрати. Це дасть можливість на практиці правильніше визначати виробничу собівартість продукції при більш точному віднесенні умовно-прямих витрат на окремі об'єкти. Виділення окремих видів загальновиробничих витрат, відповідно до місць їх виникнення, сприяє ефективнішому здійсненню контролю та аналізу цих витрат.

Подальші дослідження буде спрямовано на проведення аналізу стану обліку непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах Житомирщини.

Література

1. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: Підручник. – К.:Лібра, 2003. – 720с.
2. *Грачова Р.* Енциклопедія бухгалтерського обліку.- К.: Галицькі Контракти, 2004. – 832с.
3. *Костякова А.А.* Удосконалення обліку та розподілу непрямих витрат // Економіка АПК. – 2006. – №11. – С.83-88.
4. *Ластовецький В.О.* бухгалтерський облік виробництва і калькулювання собівартості продукції: Практичний посібник. Чернівці – 2005.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. №132.// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. – №18. – С.19–43.
6. ПСБО 16 „Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12. 1999р. // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2001 – №6.
7. *Сук П.Л., Сук Л.К., Мельничук Б.В.* Методичні рекомендації з обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №12. – С.6–14.
8. *Сук Л.П., Криворот О.Г.* Облік загальновиробничих витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С.88–92.
9. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
10. *Шеремет А.Д.* Управленческий учет. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 372с.