

МЕТОДИ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТВАРИННИЦТВА

Розглянуто суть непрямих, зокрема загальновиробничих, витрат та методи їх розподілу. Обґрунтовано доцільність розподілу загальновиробничих витрат тваринництва пропорційно до суми змінних та умовно-змінних витрат на виробництво продукції.

Постановка проблеми

До недавнього часу у діяльності сільськогосподарських підприємств не приділялося належної уваги управлінню витратами. Тому, більшість керівників підприємств не піклуються про економічність витрат. За цих умов набуває актуальності питання створення системи обліку і контролю витрат з метою розробки ефективних стратегічних управлінських рішень для своєчасного передбачення виникнення несприятливих ситуацій та спрямування діяльності

виробничих підрозділів на досягнення позитивних кінцевих результатів. Зокрема, особливо гостро постає проблема цілеспрямованого та обґрунтованого розподілу непрямих витрат та їх включення до собівартості сільськогосподарської продукції з метою підвищення ефективності її виробництва.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання організації обліку та методики розподілу непрямих витрат завжди були і залишаються темою досліджень провідних науковців та здобувачів. Так, питанням обліку непрямих витрат та методам їх розподілу присвячені наукові дослідження Ф. Бутинця, С. Голова, В. Жука, Л. Сука і П. Сука, В. Лень, В. Моссаковського, Ю. Цал-Цалко, П. Іванюти, О. Завитій, Я. Іщенко тощо. Науковцями пропонується використовувати за базу розподілу загально-виробничих витрат натуральні показники (обсяг виробленої продукції, площу пасовищних кормів, кількість умовних голів тощо). Однак це питання і досі залишається дискусійним для сільськогосподарських підприємств, бо відсутні будь-які, законодавчо закріплені, рекомендації та роз'яснення щодо методів розподілу непрямих витрат з врахуванням галузевих особливостей виробництва.

Метою дослідження є визначення складу та обґрунтування методики розподілу загально-виробничих витрат тваринництва із врахуванням особливостей обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах.

Об'єкт та методика дослідження

Об'єктом дослідження є господарські операції з обліку та розподілу непрямих витрат у сільськогосподарських підприємствах.

При проведенні дослідження використано методи теоретичного узагальнення і порівняння (для уточнення суті та складу загально-виробничих витрат), індукції та дедукції (при дослідженні процесу обліку непрямих витрат та осмислення проблеми його удосконалення), абстрактно-логічний (при обґрунтуванні методів розподілу загально-виробничих витрат). Інформаційною базою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку та розподілу непрямих витрат, законодавчі та нормативно-правові акти з питань організації обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Результати дослідження

Інформація про виробничі витрати систематизується у бухгалтерському обліку в розрізі статей витрат на виробництво окремих видів продукції та в розрізі витрат за елементами. Прямі витрати за економічним змістом та на основі первинних документів можна віднести на конкретний вид продукції без додаткових розрахунків, що не викликає проблемних запитань. Інша ситуація з непрямыми (накладними) витратами, які неможливо відразу віднести на

конкретний вид продукції. Ці витрати підлягають розподілу, а від методів цього розподілу залежить сума накладних витрат, яка буде включена в собівартість того чи іншого виду продукції. Саме на цьому питанні менеджерам підприємств і слід зосереджувати увагу, оскільки від обґрунтованості методу розподілу накладних витрат залежить собівартість продукції [3].

У пункті 4 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено: «Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» [6]. Але поняття «економічно доцільний шлях» цим нормативним документом не роз'яснюється. Різні тлумачення щодо даного поняття даються в періодичних спеціалізованих виданнях, де фахівці схиляються до зв'язку витрат із певним видом продукції (робіт, послуг) [8, 9, 11]. Отже, до непрямих витрат відносяться: 1) транспортно-заготівельні витрати; 2) загальновиробничі витрати; 3) адміністративні витрати; 4) витрати на збут тощо.

Відповідно до положень бухгалтерського обліку у формуванні виробничої собівартості сільськогосподарської продукції беруть участь лише транспортно-заготівельні (у складі вартості запасів) та загально-виробничі витрати. Що стосується адміністративних витрат, витрат на збут, то вони у фінансовому обліку не розподіляються та не включаються до виробничої собівартості, а загальною сумою відносяться на витрати звітного періоду. Але в системі управлінського обліку, що включає планування та контроль витрат, аналіз прибутковості кожного виду продукції, розробка та обґрунтування методики розподілу цих витрат має важливе значення [3].

Згідно з п.16 П(С)БО 16 [6] загально-виробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Перелік і склад постійних і змінних загально-виробничих витрат встановлюється підприємством самостійно. Так, до постійних витрат можна віднести: амортизацію основних засобів загально-виробничого призначення; заробітну плату управлінському персоналу галузей за окладами, відрахування на соціальні заходи, витрати на опалення та ін. До змінних загально-виробничих витрат можна віднести: додаткову заробітну плату загально-виробничим працівникам, що нараховується за одержану продукцію (роботи) і відрахування на соціальні заходи; витрати матеріалів; витрати на ремонт та утримання основних засобів загально-виробничого призначення, витрати на відрядження загально-виробничого персоналу, витрати на охорону праці та ін. [4]. Таке визначення наводять П. Л. Сук і О. Г. Криворот [10].

У П(С)БО 16 [6] не розкривається процедура розподілу загально-виробничих витрат між окремими об'єктами, але у П(С)БО 30 [7] зазначається, що загально-виробничі витрати рослинництва і тваринництва розподіляються в кінці звітного (календарного) року на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, установленої підприємством. Тому підприємство самостійно має визначати ту базу розподілу, яка дозволяє найбільш обґрунтовано розподілити суму загально-виробничих витрат.

Але, хоча підприємствам і надана самостійність у виборі методу, при цьому відсутні будь-які пропозиції щодо визначення та обґрунтування коефіцієнтів, що мають бути базою розподілу загальновиборничих витрат.

Кожне підприємство відрізняється від іншого за своєю організаційною структурою, технологічними процесами виробництва, рівнем оплати праці тощо. Таким чином, правильний вибір бази розподілу загальновиборничих витрат є досить важливим. Обрана база розподілу, в першу чергу, повинна вказувати на зв'язок між витратами, що розподіляються, та причинами, що на них впливають. Мета розподілу полягає в тому, щоб обрати таку характеристику виробничого процесу, зміна якої істотно впливала б на величину загальновиборничих витрат.

Вивчення практики та літературних джерел засвідчує, що для здійснення розподілу загальновиборничих витрат можуть використовуватись наступні бази: 1) оплата праці виробничих працівників; 2) обсяг діяльності; 3) коефіцієнти розподілу витрат, що обґрунтовуються підприємством самостійно, виходячи з умов виробничої діяльності підприємства; 4) прямі витрати (без вартості насіння і садивного матеріалу – в рослинництві; кормів – у тваринництві; сировини, матеріалів, напівфабрикатів – у промислових виробництвах).

Останній варіант розподілу був рекомендований Типовим положенням з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Проведені дослідження на підприємствах Житомирської області свідчать про те, що цей метод використовується і досі.

У свою чергу, Т.Г. Маренич пропонує змінні загальновиборничі витрати розподіляти на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду [4].

На думку інших авторів, найбільш розповсюдженим шляхом є використання нормативних коефіцієнтів накладних витрат для кожного підрозділу. Ці коефіцієнти визначають частку накладних витрат в собівартості окремих видів продукції чи робіт. При застосуванні методу коефіцієнтів використовують прогнозну на даний період величину витрат та запланований обсяг готової продукції. При цьому коефіцієнти будуть розраховуватися у три етапи: 1) складання прогнозу витрат; 2) вибір критеріїв для розподілу витрат; 3) розподіл витрат [5].

П.В. Іванюта пропонує здійснювати розподіл загальновиборничих витрат тваринництва і переробних галузей пропорційно до обсягу виробленої продукції, оціненого за операційно-технологічною собівартістю, а рослинництва – по періодах виконання робіт за внутрішньогосподарськими нормативами загальновиборничих витрат з коригуванням їх в кінці року до фактичних, що забезпечить більш ефективне управління витратами [2].

Іншу точку зору висловлює О.П. Завитій, яка пропонує змінні загальновиборничі витрати у тваринництві розподіляти пропорційно до фактичних прямих витрат, а постійні загальновиборничі витрати розподіляти

пропорційно до нормативних (планових) прямих витрат або натуральних показників (площі пасовищних кормів, кількості умовних голів, перевезення вантажів тощо), [1].

З цією точкою зору частково можна погодитися щодо використання натуральних показників. Але, щоб наблизити загальновиробничі витрати до змінних витрат, доцільно розподіл здійснювати пропорційно до змінних та умовно-змінних витрат, до яких в досліджуваних підприємствах будуть відноситись витрати на оплату праці та вартість згодованих кормів.

Перевірка цієї методики на практиці показала, що при використанні запропонованого методу на витрати основного молочного стада буде припадати менше, а на витрати по утриманню молодняку тварин – більше (майже на 30%) розподілених загальновиробничих витрат відповідно по досліджуваних підприємствах Житомирської області. Це пов'язано з тим, що по молодняку великої рогатої худоби витрати кормів більші, ніж по основному молочному стаду. Однак, не дивлячись на таку ситуацію, при використанні запропонованої бази розподілу підприємства будуть одержувати більш обґрунтовану інформацію щодо витрат на виробництво продукції скотарства, що дозволить правильно та достовірно формувати рівень собівартості та встановлювати відповідні реалізаційні ціни на продукцію тваринництва, приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо підвищення ефективності виробництва продукції скотарства.

Фактично для бухгалтера розподіл загальновиробничих витрат є серйозною проблемою. Величина цих витрат змінюється щомісячно, а їх постійна величина повинна бути розподілена за звітним періодом. У сільськогосподарських підприємствах розподіл загальновиробничих витрат здійснюють як в рослинництві, так і у тваринництві один раз на рік. Це пояснюється сезонністю виробництва, коли витрати і вихід продукції не співпадають у часі, тобто дані про загальні витрати одержують щомісячно, а вихід продукції можна оцінити тільки через певний проміжок часу, в різні періоди по різних об'єктах. Це не відповідає принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Ми погоджуємося з думкою деяких авторів [10], що тваринництво не носить сезонного характеру, а витрати і вихід продукції співпадають у часі. Тому, у тваринництві більш доцільно розподіл загальновиробничих витрат здійснювати щомісячно.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, загально-виробничі витрати розподіляються на об'єкти витрат у кінці кожного місяця. При цьому постає питання про вибір оптимальної економічно-обґрунтованої бази розподілу цих витрат. Ми вважаємо за доцільне здійснювати розподіл загальновиробничих витрат тваринництва пропорційно до суми змінних та умовно-змінних витрат (витрати на оплату праці за одержану продукцію та

вартість згодованих кормів). У той же час, у сучасних умовах неможливо використовувати один шаблон для всіх галузей, видів діяльності, продукції, типів підприємств. Тому, доцільно продовжувати пошук можливостей розвитку методики обліку та розподілу непрямих витрат в сільськогосподарських підприємствах.

Література

1. Завитій О. П. Облік і контроль виробничих витрат у тваринництві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. П. Завитій. – Тернопіль, 2002. – 20 с.
 2. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / П. В. Іванюта. – К., 2005. – 20 с.
 3. Іщенко Я. П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу / Я. П. Іщенко // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 24–30.
 4. Маренич Т.Г. Облік загальногосподарських витрат та їх розподіл / Т.Г. Маренич // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць – [спец. вип. : Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки]. – К. : КНЕУ, 2003. – С. 442–444.
 5. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под. ред. Я.В. Соколова. – [2-е изд.]. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с. : ил.
 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : затв. Наказом Мін-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Бухгалтерія. – 2001. – № 52/2. – С. 72–77.
 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи” : затв. Наказом Мін-ва фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 12. – С. 5–9.
 8. Слюсарчук Л. Методи розподілу загальногосподарських витрат / Л. Слюсарчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 8. – С. 41–46.
 9. Слюсарчук Л. Методи розподілу комплексних витрат / Л. Слюсарчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 10. – С. 25–30.
 10. Сук П. Л. Облік загальногосподарських витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах / П. Л. Сук, О. Г. Криворот // Облік і фінанси АПК. - 2006. – № 8. – С. 88–92.
 11. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навчальний посібник / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУП, 2002. – 656 с.
-
-