

## СПЕЦИФІКА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

*Ю. С. Серпенінова<sup>1</sup>, к.е.н., доцент,*

*В. В. Думенко<sup>2</sup>, магістрант,*

*<sup>1</sup>Сумський державний університет, м. Суми, Україна*

*<sup>2</sup>Сумський державний університет, м. Суми, Україна*

*Вул. Петропавлівська, 57 40030, м. Суми, Україна;*

*E-mail: y.serpennova@uabs.sumdu.edu.ua*

*У статті досліджено загальні засади та підходи до здійснення розподілу загальновиборничих витрат на сільськогосподарському підприємстві. В процесі дослідження запропоновано алгоритм вибору бази розподілу загальновиборничих витрат, а також алгоритм їх відображення в обліку.*

**Ключові слова:** *загальновиборничі витрати, база розподілу, сільськогосподарське підприємство*

DOI: 10.21272/1817-9215.2017.2-06

### ВСТУП

**Постановка проблеми.** Для ефективного функціонування підприємства необхідно правильно та раціонально управляти наявною ресурсною базою для отримання максимального ефекту з найменшими витратами. Тому при визначенні собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг) вагомим фактором є не тільки формування прямих витрат виробництва, але й правильна ідентифікація, вибір бази для розподілу та безпосередньо розподіл непрямих витрат.

В сучасних умовах розвитку сільськогосподарських підприємств наявна тенденція до зростання питомої ваги непрямих витрат у загальній сукупності витрат. Тому необхідно робити правильний вибір бази для розподілу таких витрат, враховуючи при цьому специфіку їх виникнення та особливості діяльності підприємства. Правильне вирішення даної проблеми суттєво впливає на порядок формування собівартості продукції сільськогосподарського підприємства, що, в свою чергу, формує структуру витрат підприємства, сприяючи її оптимізації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання розподілу загальновиборничих витрат на сільськогосподарському підприємстві неодноразово досліджувалося багатьма авторами у науковій літературі.

Так, Ю. Подмешальська, А. Дунда [8] пропонують при розподілі загальновиборничих витрат враховувати вид виробництва: трудомістке, матеріаломістке, фондомістке виробництво, багатопродуктове і однопродуктове виробництво однорідної сільськогосподарської продукції.

А І. Поліщук та О. Боднар [8] зосереджують увагу на розподілі загальновиборничих витрат в умовах комплексного виробництва у випадку виникненні основної, побічної і супутньої сільськогосподарської продукції.

Н. Беренда, А. Коваль [1] аналізують доцільність використання у якості бази розподілу сільськогосподарських загальновиборничих витрат заробітну плату робітників, які безпосередньо займаються виготовленням продукції; обсяг випуску продукції; прями матеріальні витрати.

В. Довбуш [3] зауважує, що застосування в якості бази для розподілу витрат є пряма кількість годин праці та пряма заробітна плата, які приносять приблизно однакові результати. В інших випадках, базою для розподілу витрат доцільно виокремити безпосередньо пряму кількість витрачених годин праці.

Втім, незважаючи на значні напрацювання вище зазначених авторів залишаються питання, що потребують подальшого розвитку і дослідження: формалізація підходів до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат, чітко побудований алгоритм вибору бази розподілу, а також алгоритм відображення таких витрат в обліку.

**Метою статті** є дослідження методів розподілу загальновиробничих витрат на сільськогосподарському підприємстві та розробка алгоритмів вибору бази їх розподілу та відображення в обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до П(С)БО 16 загальновиробничими витратами (далі ЗВВ) визнаються витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо щодо окремого об'єкта витрат економічно доцільним методом. Детальний перелік витрат, які включаються до складу ЗВВ, наведені в п. 15 П(С)БО 16 [9].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [9] та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції(робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств наведемо [7] можливі різні варіанти вибору баз розподілу (рис.1).

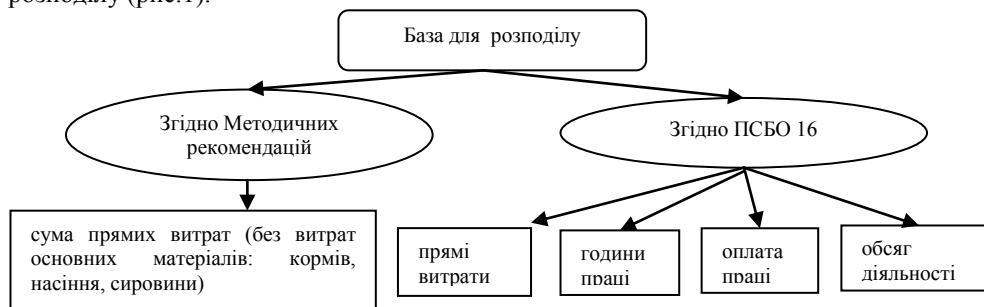


Рисунок 1 – Перелік варіантів для вибору бази розподілу [7,9]

Питанням визначення бази для розподілу витрат сільськогосподарських підприємств приділяли увагу багато науковців серед яких Кравчук О.О., який розробив можливі бази щодо розподілу ЗВВ за трьома типами (рис.2).

ЗВВ, які пов'язані із виробництвом декількох видів сільськогосподарської продукції обчислюються щодо собівартості кожного виду продукції. Вони збираються спочатку за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а тоді відносяться в дебет рахунку 23 «Виробництво» щодо кожного об'єкта витрат із застосуванням бази розподілу.

Необхідно керуватись тісним причинно-наслідковим зв'язком між об'єктами і непрямими витратами для визначення правильної бази розподілу. Показник при виборі бази для розподілу повинен максимально точно забезпечити віднесення непрямих витрат щодо відповідних об'єктів калькулювання.

На підприємствах сільськогосподарського господарства ЗВВ рослинництва і тваринництва можна розподіляти щодо об'єктів планування та обліку пропорційно сумі витрат, за виключенням загальної вартості кормів, насіння, сировини, напівфабрикатів та матеріалів, оскільки вони передаються у виробництво не за собівартістю, а за справедливою вартістю [6].

Таким чином, підприємство сільського господарства самостійно обирає базу для розподілу витрат.

Сільські господарства можуть застосовувати наперед визначені ставки розподілу при щомісячному розподілу ЗВВ, але вони визначаються на умовах, що зміни в обсягах і структурі виробництва не передбачається.

Ставка розподілу ЗВВ на сільськогосподарському підприємстві може бути розрахована за нижченаведеною формулою [2]:

$$C_p = \frac{ЗВВ_{п.л}}{ПВ_{п.л}}, \quad (1.1.)$$

де  $S_p$  – ставка розподілу ЗВВ;

ЗВВ пл. – ЗВВ за плановий сільськогосподарський період;

ПВ пл. – прями витрати за плановий сільськогосподарський період

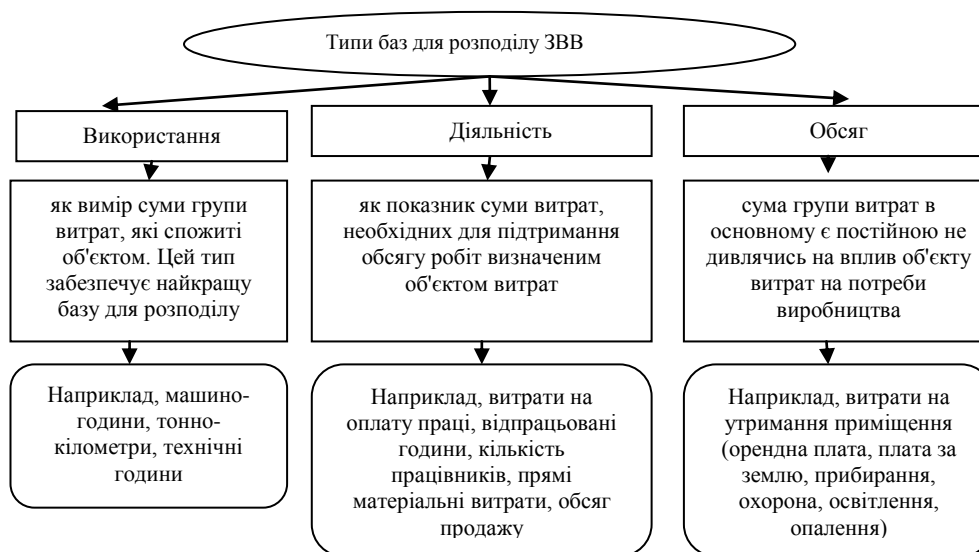


Рисунок 2 – Типи витрат при визначенні бази їх розподілу [5]

При цьому, можна диференціювати підхід до визначення розміру ставки розподілу ЗВВ з урахуванням конкретних факторів. Так, розглянемо приклад розподілу ЗВВ сільськогосподарського підприємства, до складу яких враховують витрати служби ремонтної майстерні, машино-тракторного парку і служби матеріально-технічного забезпечення та інші. Відповідно до вищенаведених даних ставка розподілу ЗВВ визначається для кожного підрозділу окремо пропорційно тим витратам, які займають найбільшу частку (таблиця 1).

Таблиця 1- Порядок визначення суми ЗВВ відповідно до підрозділу [6]

Показник	Формула	Характеристика показників
Ставка розподілу ЗВВ для витрат ремонтної майстерні	$K_{ЗВВ_p} = \frac{\sum \text{Вит}_{\text{рем}}}{\text{ПВ}}$	$\sum \text{Вит}_{\text{рем}}$ – загальна сума витрат ремонтної майстерні, що включає витрати на оплату праці, матеріальні витрати, амортизацію та інші операційні витрати, грн.; ПВ – сума прямих матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, грн.
Ставка розподілу ЗВВ для машино-транспортного парку	$K_{ЗВВ_t} = \frac{\sum \text{Вит}_{\text{тран}}}{A}$	$\sum \text{Вит}_{\text{тран}}$ – загальна сума витрат машино-транспортного парку, що включає витрати на оплату праці водіїв, матеріальні витрати, амортизацію спецмашин та механізмів, інші операційні витрати, грн.; А – загальна сума амортизаційних відрахувань на виробництво сільськогосподарської продукції, грн.
Ставка розподілу ЗВВ для служби матеріально-технічного забезпечення	$K_{ЗВВ_{\text{мтз}}} = \frac{\sum \text{Вит}_{\text{мтз}}}{\text{ОП}}$	$\sum \text{Вит}_{\text{мтз}}$ – загальна сума витрат матеріально-технічного забезпечення, що включає витрати на оплату праці, матеріальні витрати, амортизацію та інші операційні витрати, грн.; ОП – прями витрати на оплату праці на виробництво сільськогосподарської продукції, грн.

Таким чином, вищенаведені формули визначення загальної величини ЗВВ можуть використовуватись сільськогосподарським підприємством відповідно до структурного підрозділу та особливостей складу його витрат. Ставка розподілу ЗВВ

на сільськогосподарському підприємстві визначається відповідно для служби ремонтної майстерні, машино-тракторного парку і служби матеріально-технічного забезпечення у відношенні однакових загальних витрат (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, амортизацію, інші операційні витрати) до супроводжуючих витрат (прямі матеріальні витрати, загальна сума амортизаційних відрахувань) відповідно до складу витрат підрозділу.

Для узагальнення інформації розроблено структурований порядок дій вибору бази для розподілу ЗВВ (рис.3).

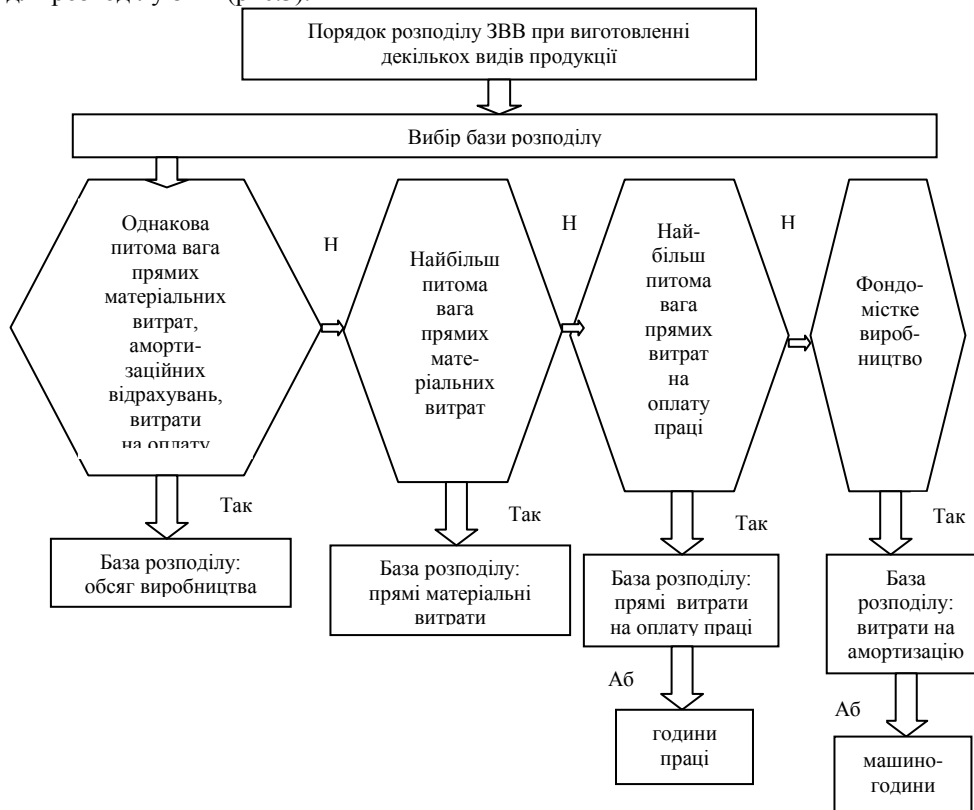


Рисунок 3 – Алгоритм вибору бази для розподілу ЗВВ\*

\*Авторська розробка

Отже вище запропонована послідовність дій відносно вибору бази розподілу ЗВВ залежно від питомої ваги окремо взятих елементів може використовуватись сільськогосподарським підприємством за умови виготовленні декількох видів продукції. Залежно від питомої ваги кожного з елементів ЗВВ здійснюється подальший вибір їх бази розподілу. Обсяг виробництва є базою для розподілу ЗВВ у випадку однокової питомої ваги таких елементів як прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, амортизаційних відрахувань.

Наступним кроком є виявлення найбільшої питомої ваги вищенаведених елементів ЗВВ. Якщо найбільшу частку серед загальних витрат займають прямі матеріальні витрати, то відповідно вони і є базою для розподілу на сільськогосподарському підприємстві. Але у випадку переважання прямих витрат на оплату праці, тоді можливі два варіанти вибору бази розподілу – безпосередньо витрати на оплату праці або години праці. У випадку фондомісткого виробництва також можливі два варіанти бази розподілу – витрати на амортизацію або машино-години.

Для наочного бачення відображення ЗВВ в бухгалтерському обліку можна користуватись наступним алгоритмом (рис.4).

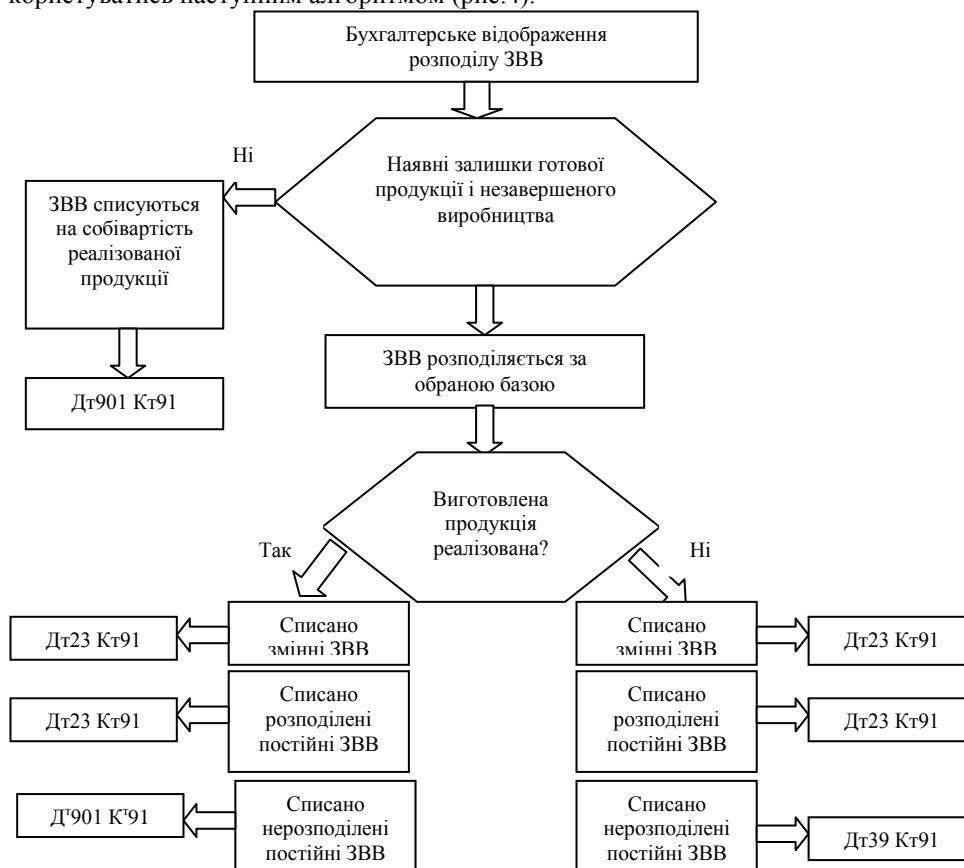


Рисунок 4- Алгоритм бухгалтерського відображення розподілу ЗВВ\*  
\*Авторська розробка

Таким чином, вище розроблений алгоритм дозволяє більш детально відслідкувати послідовність дій при бухгалтерському відображенні розподілу ЗВВ на сільськогосподарському підприємстві. На початковому етапі необхідно визначити наявні залишки готової продукції та незавершеного виробництва. Якщо вище зазначені залишки наявні, тоді ЗВВ списуються на собівартість реалізованої продукції. В іншому разі ЗВВ розподіляються відповідно за визначеної бази розподілу. Залежно від того реалізовується продукція чи ні, здійснюється подальше відображення змінних, розподілених та нерозподілених постійних ЗВВ у бухгалтерському обліку сільськогосподарського підприємства.

#### ВИСНОВКИ

Отже, витрати господарства є одним з найважливіших та одним з трудомістких ділянок обліку, аналізу та контролю, оскільки вони, в першу чергу, впливають на отримання майбутнього фінансового результату.

Всі ЗВВ доцільно відносити на виробництво та включати в собівартість сільськогосподарської продукції не враховуючи рівня потужності. Загальна сума ЗВВ, тобто змінних та постійних, які відносяться на собівартість виробництва сільськогосподарської продукції розподіляється щодо окремих об'єктів обліку із використанням обраної бази розподілу.

В результаті проведеного дослідження розглянуто хронологічний порядок дій розподілу ЗВВ на сільськогосподарському підприємстві при існуванні декількох

структурних підрозділів та у випадку звичайного функціонування господарства, що має специфіку розрахунків для отримання кінцевого результату.

Тому за базу розподілу ЗВВ доцільно обирати загальну суму прямої оплати праці, прямі витрати за мінусом вартості насіння (у рослинництві), прямі витрати за мінусом вартості кормів (у тваринництві), години праці, машино-години, витрати на амортизацію та інші.

З метою оптимізації досліджуваної ділянки обліку запропоновано алгоритми розподілу ЗВВ а також їх бухгалтерського відображення, які враховують особливості технологічного процесу, структуру виробничої собівартості продукції, виконання плану із реалізації виготовленої сільськогосподарської продукції.

## SUMMARY

The article deals with the general principles and approaches to the implementation of the total production costs distribution in the agricultural enterprise. It is proposed the algorithm for choosing the base of the distribution of total production costs, as well as the algorithm for their accounting reflection.

**Key words:** total production costs, distribution base, agricultural enterprise

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Беренда Н. Загальновиробничі витрати як складова операційних витрат, сутність та особливості їх розподілу [Електронний ресурс] / Н. Беренда, А. Коваль // Ukrainian food journal. – 2013. – Vol. 2, Issue 2. – С. 245-252. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UFJ\\_2013\\_2\\_2\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UFJ_2013_2_2_16).
2. Боярова О.А. Щодо проблеми обліку загальновиробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах / О.А. Боярова, Ю.В. Стрінок // Економічні науки. Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (3). – С. 78–83.
3. Довбуш В.І. Проблемні аспекти розподілу загальновиробничих витрат та їх облік на сільськогосподарських підприємствах / В.І. Довбуш // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 10. – С. 114–118.
4. Дроздова О.Г. Бухгалтерський облік розподілу загально виробних витрат: методичний аспект / О.Г. Дроздова // Науковий вісник Ужгородського університету / Серія Економіка. – 2016. - № 1(47).Т.2. – С.396-400
5. Кравчук О.В. Загальновиробничі витрати: бази розподілу / О.В. Кравчук // Дебет-Кредит. - №9. - 2010. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid03975.html>
6. Левицька І.О. База розподілу загальновиробничих витрат як інструмент оптимізації собівартості продукції / І.О. Левицька // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2017. – Вип. №1(79)
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001р. № 132 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. - № 18. - С. 19-43.
8. Подмешальська Ю. Актуальні аспекти обліку загальновиробничих витрат / Ю. Подмешальська, А. Дунда // Схід. – 2014. – №2. – С. 35-40.
9. Поліщук І.Р. Розвиток методики бухгалтерського обліку процесу виробництва / І.Р. Поліщук, О.В. Боднар // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3 (61). – С. 155–157.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 — Витрати: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зі змінами і доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu16/>

*Надійшла до редакції 5 липня 2017 р.*