

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У РОСЛИННИЦТВІ

PROBLEMS OF ACCOUNTING AND DISTRIBUTION OF CROP PRODUCTION COSTS IN PLANTING

УДК 657

Миронова Ю.Ю.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Полтавський національний технічний
університет
імені Юрія Кондратюка

Білаєнко А.О.

студентка
Полтавський національний технічний
університет
імені Юрія Кондратюка

Норка Я.О.

студентка
Полтавський національний технічний
університет
імені Юрія Кондратюка

Постановка проблеми. Рослиництво є основою галуззю сільськогосподарського виробництва, яка виробляє сировину для переробки, готову продукцію та забезпечує кормами тварин. Даний вид економічної діяльності має ряд особливостей, які чинять вплив на процес бухгалтерського обліку підприємства. Це пов'язано з тим, що більша частина активів даної галузі представлена живими організмами (біологічними активами).

Важливою частиною бухгалтерського обліку в цілому є розподіл загальновиробничих витрат. Відомо, що від організації їх обліку, побудови системи калькулювання, обрання методів і способів віднесення даних витрат до собівартості виробленої продукції залежить прийняття багатьох рішень: від рішення про вихід на ринок, установлення ціни на продукцію до рішення про припинення виробництва певного виду продукції.

Більшість сільськогосподарських підприємств не приділяють належної уваги вибору бази розподілу непрямих витрат, що є недоліком. Адже кожна база по різному впливає на розподілення загальновиробничих витрат і визначення собівартості продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблеми обліку та розподілу

У статті розглянуто основні проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві. З'ясовано їх сутність, склад, етапи розподілу, порядок обліку на рахунках. Досліджено ряд особливостей галузі рослинництва та встановлено їх вплив на процес обліку і розподілу загальновиробничих витрат. Запропоновано можливі бази розподілу даного виду витрат з використанням коефіцієнту розподілу. Доведено доцільність застосовувати декілька методів розподілу для більш повного та достовірного розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, рослинництво, собівартість продукції, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, база розподілу, методи розподілу, коефіцієнт розподілу.

В статье рассмотрены основные проблемы учета и распределения общепроизводственных затрат в растениеводстве. Выяснено их сущность, состав, этапы распределения, порядок учета на счетах. Исследован ряд особенностей отрасли растениеводства и установлено их влияние на процесс учета и распределения общепроизводственных расходов. Предложены возможные базы распределения данного вида расходов с использованием коэффициента

распределения. Доказана целесообразность применять несколько методов распределения для более полного и достоверного распределения общепроизводственных затрат в растениеводстве.

Ключевые слова: общепроизводственные расходы, растениеводство, себестоимость продукции, незавершенное производство, расходы будущих периодов, база распределения, методы распределения, коэффициент распределения.

The article deals with the main problems of accounting and distribution of total production costs in crop production. Their essence, composition, distribution stages, order of accounting on accounts were found out. A number of peculiarities of the field of crop production have been investigated and their influence on the process of accounting and distribution of total production costs has been established. Possible distribution bases of this type of expenses are proposed with the use of distribution coefficient. The expediency of applying several methods of distribution for a more complete and reliable distribution of total production costs in crop production has been proved.

Key words: general production costs, plant production, cost of production, work in progress, costs of future periods, distribution base, distribution methods, distribution coefficient.

загальновиробничих витрат у рослинництві присвячено багато праць різних науковців. Зокрема, П.Й. Атамас у своєму дослідженні наводить визначення непрямих витрат, а також здійснює їхню класифікацію. Автор пропонує свої методи з розподілу непрямих витрат, а також аналізує, які саме витрати відносяться до непрямих [1, с. 11-12]. С.А. Хлопчур наводить способи розподілу витрат на підприємстві, а також розглядає застосування рахунків бухгалтерського обліку при їх розподілі [2, с. 10-12].

О.П. Данилюк та Т.В. Довгань характеризують теоретичні основи класифікації витрат, пропонують власне бачення вирішення даної проблеми [3, с. 34-36]. Н.С. Андрищенко досліджує спосіб розподілу непрямих витрат на прикладі баз розподілу аграрними підприємствами, крім того розглядає питому вагу різних витрат на прикладі конкретного підприємства.

Заслужовують на увагу праці П. Саблука, В. Лінника та Ю. Литвина, які досліджували особливості обліку витрат в сільському господарстві [4].

Вищезгадані науковці зробили значний внесок для вирішення досліджуваної проблеми, але питання пов'язані з процесом калькулювання, обранням оптимального методу розподілу загаль-

новиробничих витрат, включення їх до собівартості виготовленої продукції для підприємств галузі рослинництва залишаються невіршеними.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення специфічних особливостей галузі рослинництва, які впливають на процес обліку та розподілу непрямих витрат та визначення найбільш оптимального способу розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час управління, організації та обслуговування сільськогосподарського виробництва виникають витрати, які не можна віднести до конкретного об'єкта витрат. Вони розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу, обраній сільськогосподарською організацією самостійно. Такі витрати називаються загальновиробничими (непрямими) [5]. Метою розподілу даних витрат є їх віднесення на продукцію і визначення максимально достовірної її собівартості [6, с. 148-151].

До складу загальновиробничих витрат у сільському господарстві включають: витрати на управління виробництвом; амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію й ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці, включно із відрахуваннями на соціальні заходи, працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, тривалості, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання загальних приміщень виробничого призначення; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та інші витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг тощо); витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону довкілля; інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо); плата за оренду землі та майна виробничого призначення [7].

Розподіл загальновиробничих витрат можна умовно розділити на чотири операції:

1. Розподіл непрямих витрат між видами виробництв (основне, допоміжне та обслуговуючі виробництва і господарства) і цехів.

2. Встановлення величини загальновиробничих витрат, що підлягає включенню до складу витрат на виробництво продукції.

3. Визначення частки витрат, що відносяться до готової продукції, і частки витрат, що відносяться до незавершеного виробництва.

4. Розподіл витрат, віднесених до готової продукції (виконаних робіт, послуг), за видами продукції (робіт, послуг).

Усі ці операції проводять у ході виконання однієї і тієї ж дії, в результаті якої складають кореспонденцію рахунків: Дт 231...Кт 91.

За дебетом субрахунку 231 «Рослинництво» відображають витрати на вирощування і збирання культур, а за кредитом оприбуткування продукції від урожаю. Даний рахунок протягом року має дебетове сальдо і закривається лише станом на 31 грудня, після калькулювання фактичної собівартості продукції рослинництва.

Залишки за цим рахунком є незавершеним виробництвом. Вони виникають тоді, коли підприємство понесло витрати під урожай майбутнього року: роботи по підготовці ґрунту під посів озимих; внесення мінеральних і органічних добрив; вартість витраченого насіння; вартість паливно-мастильних матеріалів витрачених на цих роботах; заробітна плата трактористів з відрахуванням на соціальні заходи; роботи по снігозатриманню.

Аналітичний облік вище зазначених витрат ведеться за кожною культурою або групою культур (зернові і зернобобові, технічні, картопля та овочеві культури тощо).

Для обліку загальновиробничих витрат у рослинництві призначено рахунок 91 «Загально-виробничі витрати», субрахунок 911 «Загально-виробничі витрати рослинництва». За дебетом даного рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – їх списання в порядку розподілу за об'єктами обліку на рахунок 231 «Рослинництво».

Рослинництво, як галузь має ряд особливостей, які значно ускладнюють процес обліку і розподілу загальновиробничих витрат.

По-перше, головним ресурсом виробництва продукції виступає земля, яка при раціональному використанні не зношується, тому на неї не потрібно нараховувати амортизацію і її не можна одноразово включити у витрати. При купівлі землі не відбувається вибуття активів у покупця. Вони лише «перетікають» із грошової форми у земельну, яка має невизначений строк використання. Проходить процес обміну одних активів на інші. Отже, кошти, понесені на придбання землі не є витратами [8, с. 169-186].

Другою особливістю є те, що галузь рослинництва має сезонний характер, а витрати і вихід готової продукції не співпадають у часі. Тобто, на вирощування сільськогосподарських угідь здійснюють загальновиробничі витрати у лютому, а саму продукцію одержують у вересні. Крім того, собівартість зерна, кормів і продукції інших культур визначають лише після збирання врожаю. Це не відповідає принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат, за

яким для визначення фінансового результату звіт-ного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Виходячи з попередньої особливості, можна стверджувати, що на відмінну від підприємств промисловості, у сільському господарстві (рослинництві) буде недоцільно здійснювати розподіл загальновиробничих витрат і закривати рахунок 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва» щомісячно. Більш раціонально розподіляти і списувати непрямі витрати рослинництва у кінці року [6, с. 148-151].

Наступна особливістю галузі рослинництва впливає з того, що виробничий цикл триває значний час, тому розподіл витрат здійснюють не лише за об'єктами, а й розмежовують на:

1. Витрати минулих років під врожай поточного року (незавершене виробництво на початок року).
2. Витрати даного року під врожай поточного року.
3. Витрати цього року під врожай наступних років (незавершене виробництво на кінець року).

У сільськогосподарських підприємствах відсутній поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні, що є четвертою особливістю галузі рослинництва. Це пояснюється тим, що неможливо визначити нормальну потужність через погодні умови конкретного року, на відміну від промислових підприємств [9, с. 217-220].

Також слід зазначити, що рослинництво має багато галузей. У зв'язку з цим витрати групують окремо по рільництву, овочівництву, садівництву, вирощуванню трави на сіно з виділенням витрат на врожай поточного року і на врожай майбутніх років.

Ще однією особливістю галузі рослинництва є те, що підприємства для наступного виробництва витрачають частину власної продукції, що обумовлює розмежування витрат по різних звітних періодах і дозволяє показувати їх у вигляді звичайних матеріальних витрат.

Важливим елементом в обліку загальновиробничих витрат рослинництва є їх розподіл. Метод розподілу то порядок його здійснення підприємство має право обирати самостійно.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» можливими базами для розподілу непрямих витрат є: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати.

Для розподілу загальновиробничих витрат відносно певної бази в рослинництві розраховують коефіцієнт розподілу (формула 1).

$$K = \frac{\sum B_3}{\sum B_1} \quad (1)$$

де: K – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;

$\sum B_3$ – сума загальновиробничих витрат;

$\sum B_1$ – сума всіх прямих витрат без вартості насіння.

Далі необхідно визначити суму загальновиробничих витрат, яка буде віднесена на відповідну культуру (формула 2).

$$B_{3i} = K * B_i \quad (2)$$

де: B_{3i} – загальновиробничі витрати, віднесені на певну культуру;

K – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;

B_i – всі витрати, віднесені на відповідну культуру.

Для більш детально аналізу розглянуто розподіл загальновиробничих витрат відносно різних баз розподілу у рослинництві на декількох прикладах.

У таблиці 1 наведені довільні дані витрат сільськогосподарського підприємства, де досліджено методику розподілу загальновиробничих витрат на базі сукупних витрат без вартості насіння.

Перш за все було здійснено розрахунок бази розподілу об'єкта обліку (пшениця). Від сукупних прямих витрат вирахували вартість насіння (2 графа – 3 графа).

Аналогічні дії виконано із іншими об'єктами обліку. Дані розрахунків відображені в таблиці 1 (графі 4).

Далі необхідно визначити коефіцієнт розподілу, який буде єдиним для всіх об'єктів обліку: загальну суму непрямих витрат поділено на загальну суму баз розподілу усіх об'єктів обліку (сума графі 6 / суму графі 4):

Для розподілу непрямих витрат на кожен об'єкт обліку (пшениця) виконано наступний розрахунок (графі 4 * графі 5).

Аналогічні дії застосовуються відносно інших об'єктів обліку. Усі проведені розрахунки і отримані дані наведені в таблиці 1.

Отже, щоб розподілити загальновиробничі витрати на базі сукупних витрат без вартості насіння необхідно знати витрати насіння та садивного матеріалу для посадки рослин.

Слід зауважити, що матеріальні витрати, зокрема те ж насіння і садивний матеріал, відсутні в обліку окремих культур (заготівля кормів, сільськогосподарські роботи). Тому, дана база розподілу непрямих витрат підходить не всім сільськогосподарським підприємствам.

Для більш змістовного дослідження баз розподілу наведено ще один приклад розподілу загальновиробничих витрат, але на базі оплати праці. Вихідні дані по підприємству залишаться незмінними для більш аналітичного порівняння. Розрахунок показників здійснено аналогічно до першого прикладу. Результати обчислень наведено в таблиці 2.

Розподіл непрямих витрат пропорційно базі оплати праці використовують підприємства через простоту і зручність. Однак його недоліками є

Таблиця 1

Розподіл загально виробничих витрат рослинництва на базі сукупних витрат без вартості насіння

Об'єкт обліку	Прямі витрати, грн.		База розподілу, грн.	Коефіцієнт розподілу	Непрямі витрати, грн.
	Всього	В тому числі вартість насіння			
1	2	3	4	5	6
Пшениця	310250	102020	208230	0,39982441	83255,44
Жито	56210	5600	50610		20235,11
Соя	45102	2300	42802		17113,28
Ріпак	63250	4500	58750		23489,68
Овес	70200	62020	8180		3270,56
Ячмінь	20356	6210	14146		5655,92
Сума, грн.	565368	182650	382718		153020

Таблиця 2

Розподіл загально виробничих витрат рослинництва на базі оплати праці

Об'єкт обліку	Прямі витрати, грн.	База розподілу (оплата праці), грн.	Коефіцієнт розподілу	Непрямі витрати, грн.
1	2	3	4	5
Пшениця	310250	110320	0,819366653	90392,53
Жито	56210	2100		1720,67
Соя	45102	5500		4506,52
Ріпак	63250	9001		7375,12
Овес	70200	54230		44434,25
Ячмінь	20356	5603		4590,91
Сума, грн.	565368	186754		153020

Таблиця 3

Особливості існуючих методів розподілу загально виробничих витрат

База розподілу загально виробничих витрат	Методика розподілу загально виробничих витрат
1	2
Оплата праці, кількість працюючих, години праці	Пропорційно оплаті праці, яка займає найбільшу питому вагу у структурі операційно-технологічних витрат з однаковим рівнем механізації
Прямі витрати	Пропорційно прямим виробничим витратам
Насіння і добрива	Пропорційно витратам на насіння і добрива
Окремі види вирощеної продукції	Пропорційно окремим групам продукції, які займають найбільшу питому вагу в структурі виробничих витрат галузі
Валова продукція	Пропорційно виробленій валовій продукції, оціненій по ринкових
Прямі витрати виробництва за мінусом вартості купленого насіння і кормів	Пропорційно прямим виробничим витратам за мінусом вартості купленого насіння і кормів
Умовні гектари, умовне поголів'я, обсяг ремонтних робіт, наданих послуг	Пропорційно умовним гектарам, умовному поголів'ю, обсягу ремонтних робіт, наданих послуг в окремих галузях або підрозділах

необґрунтоване завищення собівартості тієї продукції, на виробництво якої були понесені значні витрати праці і неточність розподілу через особливості встановлення розцінок за виконану роботу основним працівникам галузей рослинництва.

Даний метод можна рекомендувати для використання тим сільськогосподарським підприємствам, де: велика частка ручної праці; високооплачувана праця; велику частку в накладних витратах становлять супутні виплати.

Розглянувши порядок розрахунку і порівнявши дані таблиць можна стверджувати, що суми розподілених загально виробничих витрат на кожен об'єкт обліку за двома базами відрізняються. Це обумовлено особливостями діяльності сільськогосподарських підприємств.

За певних обставин для більш достовірного визначення собівартості продукції підприємству доцільно розподіляти непрямі витрати не за одною базою, а за декількома, адже кожен метод розпо-

ділу загальновиборничих витрат у рослинництві має свої особливості, наведені в таблиці 3.

Висновки з проведеного дослідження. На сьогоднішній день головною проблемою, що ускладнює формування собівартості продукції сільськогосподарського виробництва є визначення бази розподілу непрямих витрат, яку підприємство обирає самостійно виходячи з особливостей діяльності.

Дане дослідження показало, що суми розподілених непрямих витрат віднесені на об'єкти обліку відрізняють залежно від обраного методу розподілу.

Отже, при виборі бази розподілу необхідно визначити таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільше впливала б на величину непрямих витрат. Слід зазначити, що яким би чином не розподілялися непрямі витрати, абсолютної точності у визначенні собівартості окремих видів продукції досягти неможливо. Хоча, для більш повного та достовірного розподілу загальновиборничих витрат у рослинництві краще використовувати декілька методів розподілу стосовно певних об'єктів обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Атамас П. Й. *Управлінський облік* : підручник [Текст] / П. Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Хлопчур С. А. *Економіка підприємництва: підручник* [Електронний ресурс] / С. А. Хлопчур. – Режим доступу : http://lubbook.net/book_446_glava_3_10_Porjadok_obliku_tarozpo.html.
3. Данилюк О. П. *Класифікація та розподіл непрямих витрат в системі управлінського обліку* [Електронний ресурс] / О. П. Данилюк, Т.В. Довгань // *Очныеконференции в Чехии, Словакии и Польше* – 2009. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_82025.doc.htm.
4. Андриющенко Н. С. *Розподіл непрямих виробничих витрат в сільському господарстві* / Н. С. Андриющенко // *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. – 2017.
5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства Фінансів України № 318 від 31.12.1999 р.*
6. Яковенко С.С. *Облік загальновиборничих витрат на сільськогосподарських підприємствах* / С. С. Яковенко // – 2017. – № 4-2. – С. 148-151.
7. *Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.*
8. Сук П. Л. *Облік витрат на виробництво продукції рослинництва* / П. Л. Сук // *Інститут аграрної економіки УААН*. – К., 2001. – 186 арк.
9. Сушарник Я. А. *Методика розподілу непрямих витрат на підприємствах сільського господарства* / Я. А. Сушарник // *Економіка*. – 2014. – С. 217-220.