

О. Л. Примаченко, канд. екон. наук, доцент,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті висвітлено сутність загальновиробничих витрат, особливості організації їх обліку та розподілу на сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, статті витрат, база розподілу, способи розподілу загальновиробничих витрат.

В статье отражена сущность общепроизводственных расходов, особенности организации их учёта и распределения на сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: общепроизводственные расходы, статьи расходов, база распределения, способы распределения общепроизводственных расходов.

In the article is described essence of costs from the management of productions, feature of their account and to distributing on the agrarian enterprises

Keywords: costs from the management of productions, account, to distributing

Актуальність теми. Проблема обліку та розподілу загально-виробничих витрат набуває особливо важливого значення при визначенні загальної суми понесених витрат і обчисленні собівартості продукції. Це питання в сучасних умовах адаптування бухгалтерського і податкового обліку потребує відповідного обґрунтування, в зв'язку з чим постає необхідність розробки облікової політики підприємства щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат. Особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах різних галузей нині становлять великий науковий інтерес, оскільки багато питань з цього приводу залишаються нерозв'язаними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розв'язанню проблем щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах різних галузей приділили увагу вітчизняні та зарубіжні вчені, серед яких варто назвати Ф.Ф. Бутинця, Л.К. Сука, П.Л. Сука, О.Г. Кривороту, В.П. Ярмоленку, Т.О. Бондуру, Т. Войтенку, В.О. Озерана, Є. Котлярова. У той же час практика обліково-аналітичної роботи щодо обліку та розподілу загально-

виробничих витрат в багатьох аграрних підприємствах не відповідає сучасним вимогам.

Постановка завдання. Мета даної статті — розкрити особливості організації обліку загальновиробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах. Для досягнення поставленої мети слід виділити коло таких завдань: розкрити сутність загальновиробничих витрат, висвітлити методику обліку загальновиробничих витрат на сільськогосподарських підприємства та розробити пропозиції щодо удосконалення організації обліку таких витрат.

Вирішення проблеми. Витрати, що пов'язані з утворенням необхідних умов для функціонування виробництва, його організації управління і обслуговування, складають особливу групу витрат виробництва — накладні витрати.

Економічна сутність накладних витрат полягає в тому, що вони пов'язані з сукупним результатом виробництва, тобто зі всією масою продукції, виробленої за певний період. Витрати, які складають накладні витрати, за часом створення не завжди співпадають з процесом створення окремих частин підсумкової продукції. Накладні витрати є доповнюючими по відношенню до основних видів витрат на виробництво. Але вони є необхідними і являють собою виражену в грошовій формі частину загальновиробничої вартості продукції.

Відособлення накладних витрат в окрему групу суспільних витрат виробництва — результат розвитку виробничої кооперації, використання спільної праці великої кількості людей.

Сутність накладних витрат, їх склад і вага в витратах виробництва визначаються конкретно-історичними умовами і соціальною структурою суспільства. Накладні витрати в сільськогосподарських підприємствах прийнято розділити на загальновиробничі і загальногосподарські.

До загальновиробничих витрат відносяться витрати, пов'язані з управлінням і організацією роботи і обслуговування основних напрямків виробництва [54, с. 4—6].

Отже, загальновиробничі витрати — це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва та керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства. Ці витрати під час виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку. Загальновиробничі витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому повинні бути враховані при обчисленні собівартості кожного виду продукції.

В П(С)БО 16 «Витрати» надано перелік загальновиробничих витрат: витрати на основну й додаткову заробітну плату з відрахуванням на соціальні заходи; витрати на охорону праці та техніку безпеки; витрати на переїзд і переміщення; витрати на транспортне обслуговування робіт; витрати на використання МШП загальновиробничого призначення; витрати на утримання і експлуатацію основних засобів загальновиробничого призначення; амортизація основних засобів і необоротних активів загальновиробничого призначення; сума сплачених орендарем платежів за використання в оперативному лізингу основних засобів, ІНМА і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; інші.

Відповідно до Податкового кодексу України, окрім зазначених в П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничих витрат, до їх складу також включають:

- ✓ суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного управління доквіллям, персоналу;

- ✓ суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації [1, ст. 138].

Загальновиробничі витрати обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». У зв'язку з тим, що підприємство може самостійно відкривати субрахунки до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», для сільськогосподарських підприємств пропонуємо відкривати такі субрахунки: 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва»; 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва»; 913 «Загальновиробничі витрати промислових виробництв»; 914 «Загальновиробничі витрати допоміжних виробництв»; 915 «Фіксований сільськогосподарський податок»; 916 «Орендна плата за земельні паї»; 917 «Страхові платежі».

Групування витрат підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) за об'єктами витрат (об'єктами калькулювання) та за статтями витрат встановлюється підприємством з урахуванням особливостей організації та технології виробництва, вимог нормативних документів, потреб управлінського обліку та бухгалтерської звітності. Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат. За журнально-ордерної форми обліку регістром аналітичного обліку

загальновиробничих витрат є Звіт про загальновиробничі витрати № 5.7 с.-г., синтетичного обліку — журнал-ордер № 5В с.-г., Голлова книга.

Загальна сума загальновиробничих витрат (змінних і постійних), що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими об'єктами обліку. Розподіл витрат — це включення загальновиробничих витрат у собівартість продукції, якщо їх прямо на продукцію віднести неможливо. Метою розподілу витрат є їх віднесення на продукцію і визначення максимально точної собівартості продукції.

Відповідно до нововведених змін до П(С)БО 16 «Витрати» підприємство має право не включати до виробничої собівартості змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати. В такому випадку собівартість визначається за прямими витратами. Обравши цей варіант, загальновиробничі витрати до собівартості не потраплятимуть, а відразу відноситимуться на фінансовий результат, інформація про них розкриватиметься у Звіті про фінансові результати окремою статтею. Отож, загальновиробничі витрати не розподіляються на об'єкти витрат.

В сільському господарстві обсяг виробництва (потужність) залежить від природних факторів, а не лише від діяльності людей. Методичними рекомендаціями № 132, передбачено, що всі загальновиробничі витрати вважаються змінними і розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини) з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» в дебет рахунка 23 «Виробництво» [5].

Проте, якщо підприємство обирає не класичний варіант розподілу загальновиробничих витрат, а новий альтернативний, який запропоновано підприємствам у п. 11.1 П(С)БО 16 «Витрати», тоді всі загальновиробничі витрати з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» списуються безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Якщо підприємство обирає метод обліку собівартості за прямими витратами, у статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати (ф. №2) слід наводити собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), розраховану за прямими витратами. Відповідно, інформація про загальновиробничі витрати фіксується в рядку 045 «Загальновиробничі витрати» ф. № 2. Підприємства, які ведуть облік собівартості за класичним методом із п. 11 П(С)БО 16, цього рядка не заповнюють (табл. 1).

Порівняємо класичний метод визначення собівартості реалізованої продукції та альтернативний (собівартість за прямими витратами).

Таблиця 1

**ПОРІВНЯННЯ КЛАСИЧНОГО ТА АЛЬТЕРНАТИВНОГО МЕТОДІВ
ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Методи визначення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	
класичний (п. 11 П(С)БО 16, Методичні рекомендації № 132)	новий альтернативний (п. 11.1 П(С)БО 16)
1) виробнича собівартість продукції (робіт, послуг): — прямі матеріальні витрати; — прямі витрати на оплату праці; — інші прямі витрати; — загальновиробничі витрати; 2) наднормативні виробничі витрати	—прямі матеріальні витрати; —прямі витрати на оплату праці; —амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; —вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг; —інші прямі витрати

Необхідно наголосити, що підприємства можуть обирати один із вище зазначених методів формування собівартості, при чому свій вибір щодо порядку такого обліку необхідно зафіксувати в наказі про облікову політику.

У разі, якщо підприємство вирішить включати загальновиробничі витрати до собівартості продукції, важливим моментом організації обліку загальновиробничих витрат є вибір та обґрунтування бази розподілу таких витрат.

Враховуючи особливості відповідних виробництв застосовуються, як правило, наступні бази розподілу загальновиробничих витрат: сума прямих витрат на виробництво продукції (вартість прямих витрат матеріалів) — якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими здійснюють певні технологічні операції; сума заробітної плати робітників (прямі витрати на оплату праці), якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці і використовується тільки на підприємствах з однаковим рівнем механізації і автоматизації виробництва; обсяг відпрацьованого робітниками часу: люд.-години; машино-години; обсяг діяльності — кількість (маса) виготовленої продукції.

Розподіл потрібно здійснювати у такій послідовності: вибрати об'єкти, на які потрібно розподілити загальновиробничі витрати; по кожному об'єкту згрупувати витрати за статтями, елементами, кореспондуючими рахунками або іншими ознаками; вибрати базу для розподілу загальновиробничих витрат, яка встановлюється у кожному випадку окремо; розподілити загальновиробничі витрати [11, с. 9—10].

Сільське господарство в Україні не є високо механізованим, а тому найприйнятнішою базою розподілу загальновиробничих витрат вважаємо пряму оплату праці. Ця база розподілу є простою у використанні і забезпечує найбільш точний розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами обліку. Суму нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятих відповідними культурами. Суму орендних платежів за земельні паї на вирощування сільськогосподарських культур відносять на виробництво, на відповідний субрахунок, виходячи з того, на який вид виробництва використовуються. Страхові платежі сплачуються за застраховані сільськогосподарські культури. Сума цих виплат відноситься на виробництво відповідно до бази розподілу, якою виступають застраховані сільськогосподарські культури.

Висновки. Для раціонального обліку та розподілу загальновиробничих витрат сільськогосподарським підприємствам необхідно звернути увагу на особливості галузі при встановленні переліку субрахунків до рах. 91, статей витрат, назв, переліку і складу загальновиробничих витрат, величини нормальної потужності, методики і періодичності розподілу загальновиробничих витрат та при виборі бази розподілу. Всі ці позиції повинні бути зафіксовані у наказі про облікову політику підприємства. Вважаємо, що внесені пропозиції дадуть змогу більш точно і обґрунтовано обліковувати і розподіляти загальновиробничі витрати. Подальшого дослідження потребує обґрунтування бази та періодичності розподілу загальновиробничих витрат підприємств.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (зі змінами та доповненнями).

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).

4. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: / Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 року № 390.

5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132.

6. *Вовченко Т.* Загальновиробничі витрати — враховуємо та розподіляємо // Дебет-Кредит, №30, 2005. — С. 33—38.

7. *Войтенко Т.* Загальновиробничі витрати: принципи розподілу / *Т. Войтенко* // Податки та бухгалтерський облік. / № 86. — жовтень. — 2009. — С. 30—37.

8. *Прокопенко В., Корнійчук Г.* Бухгалтерські метаморфози: Мінфін адаптує П(С)БО до Податкового кодексу / *В. Прокопенко, Г. Корнійчук* // Все про бухгалтерський облік. — 2011. — № 39. — С. 13—18.

9. *Сук П.П., Криворот О.Г.* Облік загальновиробничих витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК. — 2006. — № 8. — С. 88—92.

Стаття надійшла до редакції 06.03.2011 р.

УДК 338.435

Р. А. Сагайдак, канд. екон. наук., доцент, Тернопільський національний економічний університет, Чортківський інститут підприємництва та бізнесу

Т. М. Чорнявська, викладач, Тернопільський національний економічний університет, Чортківський інститут підприємництва та бізнесу

АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: СУТЬ ТА ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ

У статті розглядається економічна сутність аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, правові засади його організації та функціонування.

Ключові слова: аудит, фінансові результати, сільськогосподарські підприємства, прибуток, сільське господарство, організація аудиторської діяльності.

В статье рассматривается экономическая сущность аудита финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий, правовые основы его организации и функционирования.