

Костякова А.А.

к.е.н., доцент

Таврійський державний агротехнологічний університет, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НАКЛАДНИХ ВИТРАТ РОСЛИННИЦТВА: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Специфічні особливості вирощування продукції рослинництва, спричинені біологічними і організаційними факторами зумовлюють неможливість прямого віднесення на кінцеві об'єкти калькуляції собівартості продукції ряду важливих витрат, тому їх протягом періоду доводиться накопичувати на окремих рахунках, а потім розподіляти відповідно до прийнятої бази розподілу й відносити на відповідні об'єкти обліку витрат в рослинництві. Таке додавання непрямих витрат доцільно здійснювати в системі управлінського обліку.

Витрати підприємства з метою обліку, аналізу і контролю за сферою виникнення та способом їх включення в собівартість продукції поділяються на дві групи (рис. 1).

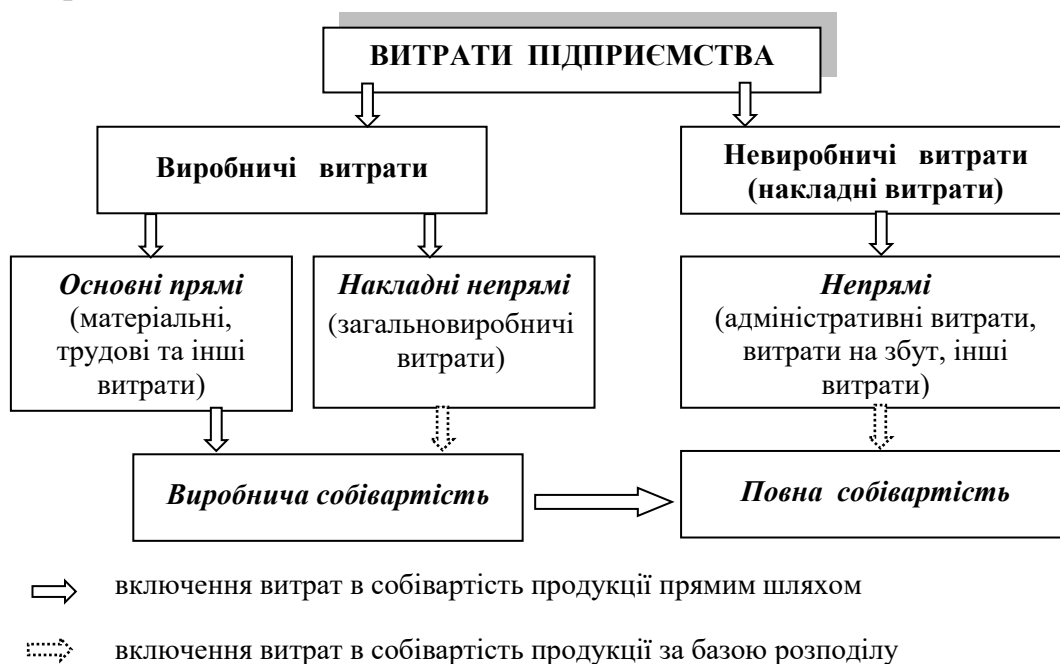


Рис.1. Класифікація витрат за сферою виникнення та способом включення у собівартість продукції рослинництва

Виробничі накладні витрати виникають в процесі виробничої діяльності, тоді як невиробничі накладні витрати пов'язані із функціями управління і виникають в рамках управління.

В досліджуваних господарствах до загальновиробничих витрат рослинництва належать витрати на оплату праці працівників апарату управління; плата за оренду землі; амортизаційні відрахування й витрати на утримання та ремонт необоротних активів загальновиробничого або бригадного призначення; витрати на заходи з охорони праці й техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів.

Облік загальновиробничих витрат в рослинництві ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок 911 «Загальновиробничі витрати в рослинництві». За дебетом рахунка 911 відображаються суми визнаних витрат, а за кредитом, відповідно до розподілу, списання їх на рахунок 231 «Рослинництво». Аналітичний облік ведуть за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями (видами) витрат у виробничому звіті № 10.3 в с.г. або у Книзі обліку виробництва. Первинними документами при відображенні накопичення загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом на об'єкти обліку оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Так як у сільськогосподарських підприємствах спостерігаються значні особливості обліку витрат порівняно із методикою формування даних згідно П(С)БО 16 «Витрати» [3], як правило, у дослідженнях не розглядаються особливості обліку загальновиробничих витрат. Однак ці особливості досить істотні і на них слід звернути увагу. Особливості стосуються двох моментів, а саме порядку ведення аналітичного обліку цих витрат та методики їх розподілу.

Оскільки обсяг продукції рослинництва залежить значною мірою від природних факторів, а не лише від діяльності людей, то всі загальновиробничі

витрати рослинництва включаються у виробничу собівартість продукції незалежно від зміни обсягу виробництва шляхом їх розподілу в кінці року. В залежності від обраного методу розподілу даних витрат залежить достовірність і точність собівартості конкретного виду продукції рослинництва.

Згідно п. 15 П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні [3]. Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Всі інші загальновиробничі витрати постійні. Вони розподіляються пропорційно тим же базам розподілу, що і змінні, але лише при нормальній потужності.

У сільськогосподарських підприємствах, як правило, відсутній поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Це пояснюється двома важливими обставинами, а саме: а) неможливістю визначення нормальної потужності, адже на відміну від промислових підприємств не можна визначити обсяг названих показників через погодні умови конкретного року, тому і розподіл витрат на постійні та змінні викликає сумнів; б) із складу загальновиробничих витрат виділяються окремі витрати, які стосуються використання обладнання, зокрема сільськогосподарської техніки. Ці витрати або списуються безпосередньо на певний об'єкт, наприклад, витрати на утримання сінокосарок списують залежно від умов конкретного року безпосередньо на однорічні чи багаторічні трави, або обліковуються на рахунку «Витрати на утримання машинно-тракторного парку».

Однак слід відзначити, що у складі загальновиробничих витрат окремим об'єктом обліку може слугувати загальновиробничі витрати конкретної бригади, якщо при побудові організаційної структури підприємства створюються бригади або, якщо виділяється який інший підрозділ, що має бути центром витрат, наприклад, овочева бригада.

Вибір методу розподілу непрямих витрат та його порядок здійснення надається кожному підприємству робити самостійно, виходячи з особливостей технології виробництва продукції рослинництва, організаційно-виробничої структури тощо. Слід відзначити, що потреба у визначенні економічно найдоцільніших для кожного підприємства методів розподілу непрямих витрат виникає поступово по мірі впровадження в підприємствах системи планування, бюджетування, методів контролю за витратами тощо.

Вибрану базу для розподілу загальновиробничих витрат підприємства зазначають у обліковій політиці.

У вітчизняній практиці дану проблему, як правило, розглядають в умовах традиційних способів розподілу з позиції пошуку універсального базового показника для підприємств усіх галузей виробництва. Так, у різних працях з теорії і практики калькулювання, залежно від галузевих особливостей, наводиться понад два десятки способів розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання. Розповсюдженими базами розподілу є сума прямої заробітної плати виробничих працівників, сума прямих витрат на виробництво, обсяг виробництва та інші натуральні й вартісні показники.

На думку Я.В. Соколова «...який би вибір адміністрація підприємства не зробила, він буде не типовим: якщо розподіляти усі накладні витрати за єдиним коефіцієнтом, то в залежності від обраної бази будуть змінюватися значення собівартості. Але якщо кожен статтю витрат розподіляти за своїм коефіцієнтом, то вибір таких коефіцієнтів також суттєво умовний а, отже, загальна собівартість виявиться сумою із декількох логічно неспівставних величин. В першому випадку помилка у розмірі собівартості буде єдинонаправленою, в другому – різнонаправленою, прийняти її до уваги суттєво важче, ніж у першому випадку» [5, с.47].

На практиці за базу розподілу непрямих витрат в рослинництві дослідні господарства обирають, зокрема: 4 відсотка - обсяг діяльності; 16 відсотків - прямі витрати; 20 відсотків - години праці; 20 відсотків - пряма оплата праці; 40 відсотків - прямі витрати за вирахуванням вартості насіння.

Отже, дивлячись на різноманітність методів розподілу непрямих витрат, що застосовуються на практиці, можна зробити висновок, що питання розподілу даних витрат залишається недостатньо обґрунтованим й потребує ретельного вивчення.

Розглянемо, як це відбувається на практиці, використовуючи дані ПСП «Приморський» м. Приморськ та ТОВ «Тур» Мелітопольського району.

В ПСП «Приморський» за базу розподілу загальновиборничих витрат обирають прямі витрати на вирощування окремих культур за вирахуванням вартості насіння. На підприємстві застосовується методика, передбачена Методичними рекомендаціями № 132 [2], але потрібно звернути увагу на те, що структура витрат по окремих культурах істотно різниться, про що свідчать дані табл. 1.

Таблиця 1

**Структура прямих витрат на виробництво основних видів продукції
рослинництва в ПСП «Приморський», 2011р.**

Статті витрат	Культури							
	Озима пшениця		Соняшник		Овочі		Кормові буряки	
	сума, грн.	%	сума, грн.	%	сума, грн.	%	сума, грн.	%
Оплата праці з нарахуваннями	183560,0	8,39	61967,0	7,08	12821,0	68,58	58262,0	64,54
Насіння та посадковий матеріал	156400,0	7,15	59638,0	6,81	3471,0	18,57	5350,0	5,93
Добрива	443330,0	20,3	198558,0	22,70	-	-	6980,	7,73
Засоби захисту рослин	198568,0	9,08	64247,0	7,34	249,0	1,33	585,0	0,65
Паливно-мастильні матеріали	301332,0	13,77	255398,0	29,19	1955,0	10,46	13620,0	15,09
Автотранспорт	121185,0	5,53	30369,0	3,47	-	-	2676,0	2,96
Витрати на утримання основних засобів	181107,0	8,28	63265,0	7,23	200,0	1,06	2800,0	3,10
Роботи та послуги сторонніх організацій	264947,0	12,10	141619,0	16,18	-	-	-	-
Інші витрати	336781,0	15,40	-	-	-	-	-	-
Усього витрат	2187210,0	100,0	875061,0	100,0	18696,0	100,0	90273,0	100,0

Розрахунок показує, що найбільшу питому вагу мають такі статті:

✓ по зернових та технічних культурах: добрива, витрати на утримання техніки, паливно-мастильні матеріали;

✓ по овочевих культурах: оплата праці з нарахуваннями, насіння та посадковий матеріал;

✓ по кормових культурах: оплата праці з нарахуваннями та паливно-мастильні матеріали.

Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва по об'єктах обліку здійснюють на підставі розрахунку коефіцієнту розподілу за наступною формулою:

$$K = \frac{\sum B_z}{\sum B_i} \quad B_{zi} = K \cdot B_i \quad (1)$$

де К – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;
Σ B_z – сума загальновиробничих витрат;
Σ B_i – сума всіх прямих витрат без вартості насіння;
B_{zi} – загальновиробничі витрати, віднесені на відповідну культуру;
B_i – всі витрати, віднесені на відповідну культуру.

Дана методика відображена в табл. 2

Слід звернути увагу на те, що деякі матеріальні витрати, зокрема насіння і садивний матеріал, відсутні в обліку окремих культур (робіт, послуг) (заготівля кормів, види сільськогосподарських робіт тощо), що, на нашу думку, призводить до необґрунтованості використання такої бази розподілу, як загальна сума прямих витрат.

Розподіл загальновиробничих витрат в рослинництві в ТОВ «Тур» здійснюється, по-перше, на основі використання бази розподілу, якою є обсяг виконаних робіт у натуральному виразі, тобто в розрахунку на 1 ум.ет.га, по-друге, розподіл відбувається лише за культурами та групами культур, без врахування проведених на протязі поточного (звітнього) періоду робіт та послуг під врожай майбутнього періоду (табл.3). Тобто витрати, що накопичуються на протязі року на рахунку 911«Загальновиробничі витрати в рослинництві» розподіляються та списуються на рахунок 231 «Рослинництво» лише за тими об'єктами обліку, що, як планується, призведуть до отримання прибутку в звітньому періоді.

Використання показника ум. ет. га за базу розподілу накладних виробничих витрат в рослинництві, вважаємо недоречним, оскільки він не відображає причинно-наслідкові зв'язки між витратами, технологічним

Розподіл загально-виробничих витрат рослинництва за об'єктами обліку в ПСП «Приморський» 2011р., грн.

Об'єкт обліку	Прямі витрати		База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Загально-виробничі витрати (бгр.=4гр.х 5гр.)
	всього	в тому числі вартість насіння			
1	2	3	4	5	6
Оз. пшениця	2187210,0	156400,0	2030810,0	0,092727	188311,30
Ячмінь	71486,0	6618,0	64868,0		6015,03
Оз. жито	1914,0	740,0	1174,0		108,86
Овес	15014,0	2620,0	12394,0		1149,26
Соняшник	875061,0	59638,0	815423,0		75611,88
Картопля	1992,0	840,0	1152,0		106,82
Овочі	18696,0	3471,0	15225,0		1411,77
Баштанні прод.культури	12850,0	-	12850,0		1191,54
Гарбузи	35204,0	4381,0	30823,0		2858,13
Буряки кормові	90273,0	5350,0	84923,0		7874,67
Однорічні трави	163692,0	54540,0	109152,0		10121,36
Багаторічні трави 2010р.	156961,0	51983,0	104978,0		9734,32
Багаторічні трави минулого року (сіно)	186719,0	24800,0	161919,0		15014,29
Кукурудза на з/к	81577,0	12400,0	69177,0		6414,59
Кукурудза на силос	94543,0	16767,0	77776,0		7211,95
Кукурудза на пожнив.	40618,0	31028,0	9590,0		889,25
Заготівля: силосу	155467,0	-	155467,0		14416,02
сінажу	258298,0	-	258298,0		23951,25
Сінокоси	9899,0	-	9899,0		917,92
Скиртування соломи	42895,0	-	42895,0		3977,53
Оз. пшениця 2011р.	709088,0	149930,0	559158,0		51849,15
Оз. жито 2011р.	3223,0	2240,0	983,0		91,15
Пар 2011 р.	44313,0	-	44313,0		4109,02
Оранка зябу 2011р.	211530,0	-	211530,0	19614,58	
<i>Усього по рослинництву</i>	<i>5468523,0</i>	<i>583746,0</i>	<i>4884777,0</i>		<i>452951,64</i>

процесом (операціями) та об'єктами обліку витрат. Наприклад, здійснення одночасно декількох технологічних операцій (культивуація, боронування тощо) не подвоює площу обробки, але при цьому збільшуються такі статті витрат, як «Паливно-мастильні матеріали», «Витрати на утримання основних засобів», «Витрати на оплату праці» тощо, а це призводить до збільшення суми накладних виробничих витрат. Тобто між прямими витратами на виробництво, прямими витратами праці та загально-виробничими витратами просліджується зв'язок, існує можливість визначати фактор (причину) та наслідки (збільшення,

зменшення витрат) діяльності підприємства.

Таблиця 3

Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва за об'єктами обліку в ТОВ „Тур” в 2011р., грн.

Об'єкти обліку	Обсяг виконаних робіт, ум.ет.га	База розподілу, ум.ет.га	Коефіцієнт розподілу	Загальновиробничі витрати (5гр.=4гр.х 3гр.)
1	2	3	4	5
Озима пшениця	866	866	426,615	369448,95
Озиме жито	40	40	426,615	17064,62
Соняшник	873	873	426,615	372435,25
Ячмінь	428	428	426,615	182591,40
Овес	42	42	426,615	17917,85
Просо	60	60	426,615	25596,93
Оранка зябу 2012р.	500	-	-	-
Озима пшениця 2012р.	908	-	-	-
Озимий ячмінь 2012р.	196	-	-	-
<i>Продукція рослинництва, всього</i>	<i>3913</i>	<i>2309</i>	<i>-</i>	<i>985055,00</i>

Оскільки загальновиробничі витрати є витратами звітного періоду, то дана інформація потрібна для обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) та відповідно задоволення інформаційної функції управлінського обліку, тобто в даному процесі отримується дієва інформація, що також може слугувати базою для планування та співставлення в процесі контролю за витратами.

Досліджуючи питання формування та розподілу загальновиробничих витрат в рослинництві в ТОВ «Тур», було проведено аналіз структури витрат на виробництво у розрізі статей витрат. На підставі отриманих даних, виявлено, що наявність незавершеного виробництва на початок звітного періоду по озимих зернових, розподілених витрат минулих років під культури поточного звітного року та їх включення до загальної суми прямих витрат істотно вплине на розподіл загальновиробничих витрат поточного року. Наприклад, на початок звітного періоду по озимій пшениці, НЗВ складало 809305,96 грн., а це більше 50% від загальної суми витрат на виробництво. Якщо дана сума витрат буде включена у базу розподілу (прямі витрати; прямі витрати за вирахуванням вартості насіння; заробітна плата) накладних виробничих витрат в

рослинництві, то вона доволі суттєво викривить кінцеві результати розподілу та відповідно економічні показники діяльності суб'єктів господарювання.

Проведемо розрахунок виробничої собівартості продукції рослинництва в ТОВ «Тур» при застосуванні різних баз розподілу накладних виробничих витрат, але за умови, що витрати минулих років не включатимуться до сум баз розподілу та при розподілі приймають участь культури, групи культур, проведені роботи під врожай наступного року, але здійснені на протязі звітнього періоду (табл. 4 та 5).

Підсумовуючи проведені розрахунки за даними ПСП «Приморський» та ТОВ «Тур» слід відмітити, що база розподілу для накладних виробничих витрат, як:

- загальна сума прямих витрат задовольняє не завжди, а лише при умові, що вирощування продукції рослинництва відбувається і закінчується лише в поточному році, тобто не існує витрат минулого та майбутніх періодів, а також вирощування в господарстві багаторічних трав;
- оплата праці є досить раціональною та найпростішою у використанні, але при наявності витрат минулих й майбутніх періодів та при різних технологіях вирощування продукції рослинництва застосовуються різні види та форми оплати праці, що призведе до неспівставних та неточних розрахунків;
- прямі затрати праці - найбільш пристосована для суб'єктів господарювання, що спеціалізуються на вирощуванні таких груп та видів культур, як картопля та овочеві культури (за умови неповної автоматизації процесу виробництва), тобто виробництво більш працеемне і потребує витрачання прямих затрат праці;
- сума прямих витрат за вирахуванням вартості насіння є досить розповсюдженою у використанні на практиці досліджуваних підприємств.

На думку ведучих бухгалтерів, дана база найбільш пристосована для сучасних умов господарювання. Але з врахуванням проведених досліджень, було встановлено, що особливості технологічного процесу вирощування продукції рослинництва призводять до існування трьох видів витрат: витрати

Таблиця 4

Розподіл загальновиробничих витрат за різною базою розподілу в ТОВ «Тур» в 2011 р., грн.

Об'єкти обліку витрат	База розподілу			Розподіл загальновиробничих витрат пропорційно до:					
	прямі витрати	оплата праці	прямі витрати (без вартості насіння)	прямих витрат		оплати праці		прямих витрат (без вартості насіння)	
				грн.	%	грн.	%	грн.	%
Озима пшениця	557663,40	16725,70	557663,40	226213,16	22,96	172586,20	17,52	285126,50	28,95
Озиме жито	8920,52	2000,00	8920,52	3618,56	0,37	20637,25	2,09	4560,96	0,47
Соняшник	687190,92	21425,05	449946,92	278755,30	28,30	221077,02	22,44	230052,38	23,35
Ячмінь	591230,00	20018,83	582290,00	239829,27	24,35	206566,77	20,97	297717,78	30,22
Овес	42343,14	3146,74	36843,14	17176,27	1,74	32470,02	3,30	18837,45	1,91
Просо	25456,13	2270,52	17776,13	10326,14	1,05	23428,64	2,38	9088,72	0,92
Оранка зябу 2012 р.	102472,29	13695,79	102472,29	41567,33	4,22	141321,70	14,35	52392,83	5,32
Озима пшениця 2012 р.	353677,64	15925,25	129007,64	143467,43	14,56	164326,66	16,68	65960,03	6,70
Озимий ячмінь 2012 р.	59415,39	255,92	41695,39	24101,54	2,45	2640,74	0,27	21318,35	2,16
<i>Усього по рослинництву</i>	<i>2428369,43</i>	<i>95463,80</i>	<i>1926615,43</i>	<i>985055,00</i>	<i>100,00</i>	<i>985055,00</i>	<i>100,00</i>	<i>985055,00</i>	<i>100,00</i>

Таблиця 5

**Вплив різної бази розподілу загальновиробничих витрат на формування собівартості продукції рослинництва в
ТОВ «Тур», 2011 р.**

Об'єкти обліку	Вихід продукції, ц	Прямі витрати (прямі витрати поточного року + НЗВ 2008 р.), грн.	Загальновиробничі витрати за розподілом, грн.				Собівартість продукції (робіт, послуг) за різною базою розподілу загальновиробничих витрат, грн.			
			до ум.ет.га	до прямих витрат поточного року (без вартості насіння)	до прямих витрат	до оплати праці	до ум.ет.га	до прямих витрат поточного року (без вартості насіння)	до прямих витрат	до оплати праці
<i>Витрати поточного року</i>							<i>собівартість 1 ц</i>			
Озима пшениця	26803	1056715,40	218006,04	285126,50	226213,16	172586,20	47,56	50,06	47,86	45,86
Озиме жито	978	39597,52	10069,56	4560,96	3618,56	20637,25	50,78	45,15	44,19	61,59
Соняшник	10297	706094,92	219768,2	230052,38	278755,30	221077,02	89,91	90,91	95,64	90,04
Ячмінь	10809	600498,00	107744,32	297717,78	239829,27	206566,77	65,52	83,10	77,74	74,66
Овес	932	43252,14	10573,04	18837,45	17176,27	32470,02	57,75	66,62	64,84	81,25
Просо	608	26757,13	15104,34	9088,72	10326,14	23428,64	68,85	58,96	61,00	82,54
<i>Витрати поточного року під врожай 2012 р.</i>							<i>собівартість 1 га</i>			
Оранка зябу 2012 р.	500 га	102472,29	125869,54	52392,83	41567,33	141321,70	456,68	309,73	288,08	487,59
Озима пшениця 2012 р.	908 га	353677,64	228579,10	65960,03	143467,43	164326,66	641,25	462,16	547,52	570,49
Озимий ячмінь 2012 р.	196 га	59415,39	49340,86	21318,35	24101,54	2640,74	554,88	411,91	426,11	316,61
<i>Усього по рослинництву</i>	-	<i>2988479,43</i>	<i>985055,00</i>	<i>985055,00</i>	<i>985055,00</i>	<i>985055,00</i>	-	-	-	-

минулих років, поточного року, майбутніх періодів. Отже, при розподілі загальновиробничих витрат в рослинництві доцільно враховувати лише ті витрати, які здійснені у поточному році.

На нашу думку, за базу розподілу загальновиробничих витрат доцільно застосовувати суму прямих витрат поточного року за вирахуванням вартості насіння. Тобто коефіцієнт розподілу буде мати такий вигляд:

$$K = \frac{\sum B_3}{\sum B_n} \quad B_{3n} = K \cdot B_n \quad (2)$$

- де K – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;
 $\sum B_3$ – сума загальновиробничих витрат;
 $\sum B_n$ – сума прямих витрат поточного року без вартості насіння та витрат минулих періодів;
 B_{3n} – загальновиробничі витрати, віднесені на відповідну культуру;
 B_n – прямі витрати поточного року (без вартості насіння та витрат минулих періодів) віднесені на відповідну культуру.

Проведений аналіз розподілу загальновиробничих витрат, показав, що економічно обґрунтованим співвідношенням баз і витрат, що розподіляються, буде таке, що переважно взаємопов'язане та взаємозалежне в умовах певного типу й характеру виробництва. А тому питання вибору найобґрунтованішої бази чи баз розподілу накладних витрат має вирішуватися на кожному конкретному підприємстві з урахуванням специфіки випущеної продукції і рівня механізації технологічних робіт. Зауважимо, яким би чином не розподілялися непрямі витрати, безумовної точності й стовідсоткової обґрунтованості в розподілі досягти неможливо, за винятком випадків, коли всі витрати на обслуговування виробництва й управління належать до одного виду продукції, тому є прямими.

Що стосується накладних невиробничих витрат, то їх у фінансовому обліку не розподіляють, до виробничої та реалізованої собівартості не включають, а загальною сумою відносять до витрат звітного періоду і списують на фінансові результати підприємства. При підготовці статистичної інформації за формою

№ 50-ст «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємства» передбачається розподіл таких витрат між об'єктами обліку витрат, але на рахунках бухгалтерського обліку цю операцію, як правило, не відображають. Дані витрати розподіляються за видами продукції і послугами пропорційно собівартості товарної продукції [1, п. 2.1.10].

Враховуючи, що собівартість є показником, що приймає безпосередню участь у визначенні економічних показників діяльності підприємства, рентабельності продукції та галузі в цілому, а також відіграє безпосередню роль при встановленні або співставленні її з ринковою ціною, вважаємо за доцільне проводити розподіл даних непрямих витрат з метою прийняття оперативних управлінських рішень.

Аналіз складу адміністративних витрат сільськогосподарських підприємств свідчить, що їх сума приймає безпосередню участь в процесі основного виробництва. Відрізняються вони часто від загальновиробничих лише тим, що останні пов'язані з конкретно однією галуззю, а перші з обома основними галузями виробництва – рослинництвом і тваринництвом. Отже, в такому випадку можна стверджувати, що їх призначення співпадає: й перші й другі витрати є виробничими. Тому в сільському господарстві переважна більшість загальногосподарських витрат має включатися у собівартість продукції шляхом розподілу по об'єктах обліку.

Що стосується витрат на збут, то дане питання потребує ретельного вивчення, оскільки за своїм складом вони можуть бути й прямими й непрямими відносно об'єктів обліку, а також бути відсутніми за умови, що покупець здійснює дані витрати за свій рахунок. Так, в дослідних господарствах, наприклад, витрати на пакувальні матеріали, витрати на рекламу, витрати на транспортування, перевалку та страхування продукції є непрямими, якщо це стосується декількох видів продукції та прямими щодо окремо взятої культури; витрати на утримання працівників збуту, витрати на утримання основних засобів, пов'язаних із збутом є непрямими. Це ж стосується й інших операційних витрат, а саме витрат на сплату

відсотків за користуванням кредитами та фінансовим лізингом.

Для розподілу накладних невикробничих витрат в ПСП «Приморський» обирається пряма оплата праці.

Розподіл адміністративних та інших операційних витрат, які можна справедливо співвіднести з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), в ТОВ «Тур» проводять за вимогами складання форми № 50 - сг «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємства». Але накладні невикробничі витрати (зокрема адміністративні) не включаються до собівартості робіт, виконаних під урожай майбутнього року, що, на нашу думку, недоцільно, оскільки така інформація про узагальнюючі витрати не придатна для управління.

На думку Н.М. Ткаченко [6,с.271-285], при вирішенні питання розподілу, перерозподілу та списання витрат на управління (тобто загальновиробничих і загальногосподарських), слід виходити з того, що вони мають загальний економічний зміст, який полягає в організації, обслуговуванні виробництва та управлінні. Їх величина напряду залежить від масштабів підприємства.

Тому, вважаємо, що за базу розподілу загальновиробничих та загальногосподарських витрат доцільно застосовувати одну й ту ж базу розподілу, а саме пропорційно до прямих поточних витрат за вирахуванням вартості насіння та посадкового матеріалу (табл. 6). Витрати на збут, як правило, являються прямими, тобто пов'язані зі збутом конкретної продукції, тому їх слід включати прямо до повної собівартості, а непрямі витрати на збут мають розподілятися. Базу розподілу доцільно визначати, застосовуючи метод АВС [4] або пропорційно обсягу реалізованої продукції в натуральних чи вартісних показниках.

На закінчення зазначимо, що включення всіх витрат, які приймали безпосередню участь в процесі вирощування продукції рослинництва до собівартості продукції (робіт, послуг) дає можливість обґрунтовано визначати рентабельність окремих видів продукції (робіт, послуг) та приймати оперативні управлінські рішення. Собівартість має бути реальною, включати прямі та непрямі витрати, що забезпечують виробництво.

Таблиця 6

Розрахунок повної собівартості продукції рослинництва в ТОВ «Тур» за 2011 р.

Види продукції (робіт, послуг)	Вихід продукції, ц	Виробнича собівартість, грн.		База розподілу	Адміністративні витрати, грн.	Повна собівартість, грн.	
		од. прод.	всього	прямі витрати поточного року (без врахування вартості насіння), грн.		од. прод.	всього
Продукція рослинництва, всього	-	-	3973421,21	1926615,43	250740	-	4224161,21
у тому числі Зернові та зернобобові, всього		-	2382080,30	-	156629	-	2538709,30
з них:							
озима пшениця	26803	50,06	1341758,18	557663,40	72577,30	52,77	1414335,48
озиме жито	978	45,15	44156,70	8920,52	1161,0	46,34	45317,70
ячмінь	10809	83,10	898227,90	582290,00	75782,30	90,11	974010,20
овес	932	66,62	62089,84	36843,14	4795,0	71,76	66884,84
просо	608	58,96	35847,68	17776,13	2313,40	62,76	38161,08
Соняшник	10297	90,91	936100,27	449946,92	58558,50	96,60	994658,77
Оранка зябу 2012 р.	500 га	309,73	154865,00	102472,29	13336,30	336,40	168201,30
Озима пшениця 2012 р.	908 га	462,16	419641,28	129007,64	16789,74	480,65	436431,02
Озимий ячмінь 2012 р.	196 га	411,91	80734,36	41695,39	5426,46	439,60	86160,82

Література

1. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" [Електронний ресурс]: наказ Держкомстату України від 06.11.2007р. № 403. - Режим доступу:<http://www.balance.ua/download/blanks/26.01.12.50.doc>
2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318 // Галицькі контракти. – 2000. – № 5. – С.-82-87.
4. Костякова А.А. Управлінські аспекти обліку накладних витрат/ А.А. Костякова // Науково-теоретичний журнал «Наука й економіка» Хмельницького економічного університету. – 2009. – Випуск 2 (14). – С. 80-85
5. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов / А.Ю.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
6. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: Навч.- метод. посібник для учнів проф.-техн. навч. закладів, коледжів, студ. вузів та слухачів закладів післядипломної освіти / Н.М. Ткаченко. – 2-ге вид., перероб. і доп. - К. : ВТОВ "А.С.К.", 1997. — 512 с.