

Любов ГУЦАЛЕНКО

доктор економічних наук, професор кафедри аудиту та державного контролю,  
Вінницький національний аграрний університет

Яна ІЩЕНКО

кандидат економічних наук, доцент кафедри організації обліку та звітності,  
Вінницький національний аграрний університет

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ГАЛУЗІ ТВАРИННИЦТВА

*Обґрунтовуються методичні підходи до визначення показника нормальної потужності сільськогосподарських підприємств та розподілу загальновиборничих витрат галузі тваринництва.*

**Ключові слова:** загальновиборничі витрати тваринництва, нормальна потужність, постійні витрати, змінні витрати.

Практично єдиним елементом управлінського обліку, який регулюється стандартами бухгалтерського обліку, як національними так і міжнародними, є розподіл загальновиборничих витрат. За чинною методикою в сільському господарстві загальновиборничі витрати не діляться на постійні і змінні, як це передбачено П(С)БО 16 «Витрати», та розподіляються в кінці року, а не щомісячно. Це не дозволяє визначити суму витрат на продукцію при її оприбуткуванні і здійснювати коригування на різницю між справедливою вартістю оприбуткованої продукції та витратами на її виробництво.

Проблемам обліку та розподілу непрямих витрат, у тому числі – і загальновиборничих витрат галузі тваринництва, присвячені наукові праці провідних вітчизняних вчених, що здійснюють дослідження в галузі методології обліку витрат останнім часом. Серед них П. М. Гарасим, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, В. Г. Лінник, В. Б. Моссаковский, Л. В. Нападowska, М. Ф. Огігчук, М. С. Пушкар, Л. К. Сук, П. Л. Сук, Л. С. Шатковська, В. П. Ярмоленко та інші.

Проте питання розподілу загальновиборничих витрат у сільськогосподарських підприємствах потребують додаткового дослідження, оскільки наявний порядок не відповідає вимогам національних стандартів та визнаний у світі практиці обліку і не забезпечує потреби менеджменту у своєчасній інформації.

Метою публікації є розробка рекомендацій із удосконалення методики розподілу загальновиборничих витрат галузі тваринництва на основі розроблених методичних прийомів визначення показника нормальної потужності сільськогосподарських підприємств.

Для ведення обліку загальновиборничих витрат сільськогосподарських підприємств відповідно до норм вітчизняних і міжнародних стандартів обліку в їх складі слід виокремити змінну та постійну компоненти. Для кожного підприємства перелік змінних і постійних загальновиборничих витрат буде різним. Наприклад, якщо для загальновиборничих

основних засобів використовується виробничий метод нарахування амортизації, ці витрати відноситимуться до змінних, якщо ж один з решти методів, визначених П(С)БО 7 «Основні засоби», – до постійних. Враховуючи економічну сутність загальновиборничих витрат та ступінь суттєвості при незначних сумах змінної компоненти, підприємства можуть вважати всі загальновиборничі витрати умовно-постійними.

П(С)БО 16 «Витрати» регламентує здійснення розподілу змінних загальновиборничих витрат із застосуванням обраної підприємством бази розподілу, спираючись на фактичну потужність підприємства. Постійні загальновиборничі витрати, яких переважна більшість, розподіляються на об'єкти обліку витрат виробництва при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиборничі витрати відносяться до витрат періоду – до статті «Собівартість реалізованої продукції» [2].

Для здійснення сільськогосподарськими підприємствами щомісячного розподілу загальновиборничих витрат, який би відповідав національним стандартами обліку та міжнародній практиці, необхідно визначити, які показники характеризують нормальну потужність підприємства.

За П(С)БО 16, нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. У більшості економічних джерел виробнича потужність визначається як максимально можливий річний обсяг випуску продукції встановленої номенклатури, асортименту та якості.

Одиниці виміру виробничої потужності залежать від галузі та характеру виробництва. Як правило, одиницями виміру виробничої потужності підприємства є натуральні вимірники обсягу продукції, в яких вона планується та обліковується.

Підприємства окремих галузей (цукрової, молочної промисловості) визначають виробничу потужність кількістю сировини, яку здатне переробити підприємство за добу.

Для сільськогосподарських підприємств жодна з

цих методик визначення потужності неприйнятна у зв'язку з виробничою специфікою та значною номенклатурою продукції, що випускається. Виробнича потужність для таких багатомономенклатурних виробництв може визначатись вартісним показником сукупного обсягу продукції. Наприклад, загальною сумою валової продукції у порівнюваних цінах.

Та, як свідчить проведене дослідження, специфіка сільськогосподарського виробництва обумовлює більш тісну залежність переважної більшості витрат від площ чи поголів'я тварин, ніж від кількості продукції. Тому за основу при визначенні нормальної потужності для сільськогосподарських підприємств

доцільно обрати площі сільськогосподарських угідь та поголів'я тварин. При цьому для галузі рослинництва нормальна потужність визначатиметься загалом у гектарах сільськогосподарських угідь без поділу за культурами. Для тваринництва – в умовних головах.

При визначенні нормальної потужності в галузі тваринництва наявне поголів'я переводиться в умовні голови за методикою, визначеною Наказом Державного комітету статистики України від 24.01.2008 р. №18 [4]. Відповідно до нього умовне поголів'я визначається як добуток чисельності худоби та птиці в натурі (у фізичних головах) та відповідних коефіцієнтів, які наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Коефіцієнти для перерахунку фізичного поголів'я тварин в умовне

| Види худоби  | Коефіцієнт перерахунку в умовне поголів'я |
|--|---|
| Корови, бугаї-плідники молочного стада   | 1,0                                       |
| Інша велика рогата худоба (без корів та бугаїв-плідників молочного стада, робочих волів) | 0,6                                       |
| Свині  | 0,3                                       |
| Вівці та кози  | 0,1                                       |
| Коні, робочі воли  | 1,0                                       |
| Птиця всіх видів   | 0,02                                      |

Наприклад, для визначення нормальної потужності підприємства на поточний рік визначено середньорічний показник поголів'я тварин за три останніх роки – 720 ум. гол.

Загальновиробничі витрати тваринництва за місяць склали 8056 грн. (у т. ч. 6970 грн. – постійні

витрати). При цьому середньомісячне поголів'я корів молочного стада – 142 гол., інше поголів'я ВРХ – 385 гол., поголів'я свиней – 428 гол.

Для визначення фактичної потужності галузі тваринництва фізичне середньомісячне поголів'я тварин переводиться в умовні голови (табл. 2).

Таблиця 2. Переведення фізичного поголів'я в умовні голови

| Види тварин            | Середньомісячне поголів'я, гол. | Коефіцієнт перерахунку в умовне поголів'я | Фактична потужність, умовні голови |
|------------------------|---------------------------------|---|------------------------------------|
| Корови молочного стада | 142                             | 1,0                                       | 142                                |
| Інше поголів'я ВРХ     | 385                             | 0,6                                       | 231                                |
| Свині                  | 428                             | 0,3                                       | 128                                |
| Разом                  | X                               | x   | 501                                |

При розподілі загальновиробничих витрат тваринництва слід урахувати, що фактична потужність виявилась нижчою нормальної потужності.

Визначимо суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат тваринництва. Для цього обчислимо суму постійних витрат на одиницю нормальної потужності:

$$6970 : 720 = 9,68 \text{ грн. / ум. гол.};$$

Отже, сума розподілених постійних загальновиробничих витрат складатиме 4850 грн. (9,68 грн. / ум. гол. x 501 гол.), а нерозподілених – 2120 грн. (6970 грн. - 4850 грн.).

Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати відносяться на об'єкти обліку витрат основного виробництва з використанням обраної бази розподілу.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції. З точки зору оперативного управління ці витрати є нерегульованими. Тому здійснювати їх розподіл за видами реалізованої продукції недоцільно. Для потреб фінансового обліку ці витрати слід відображати за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» загальною сумою на

окремому аналітичному рахунку «Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати» і в порядку, прийнятому на підприємстві, відносити на зменшення фінансових результатів.

На противагу інформації, що отримується за традиційною методикою, такий розподіл дозволяє розрахувати та проаналізувати відхилення від планових (нормальних потужностей), дає змогу отримати показник витрат, на які підприємство не вплинуло з точки зору ефективної потужності, та здійснити розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності, що характеризує рівень ефективності виробництва та менеджменту.

Пропонована методика розподілу непрямих виробничих витрат галузі тваринництва дозволить забезпечити потреби менеджменту в оперативній інформації та перетворить облік витрат відповідно до норм національних стандартів і світової практики. Щомісячне внесення непрямих витрат до собівартості продукції дасть можливість при оприбуткуванні продукції тваринництва визначити і списати різниці між справедливою вартістю та витратами виробництва, як того вимагає П(С)БО 30 «Біологічні активи».

---

## Список літератури

1. Гарасим, П. М. Курс управлінського обліку [Текст] : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : Знання, 2007. – 314 с.
2. Кірейцев, Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Збірник наукових праць / За редакцією доктора с.-г. наук, професора, академіка АН ВШ України М. І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт послуг) сільськогосподарських підприємств [Текст] : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001. № 132.
4. Лінник, В. Г. Новий етап в розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України [Текст] / В. Г. Лінник, М. М. Коцупатрий // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 29 - 34.
5. Витрати [Текст] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 14.12.1999 р. №27/4248.
6. Біологічні активи [Текст] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення розрахунків витрат кормів худобі та птиці у господарствах усіх категорій [Текст] : наказ державного комітету статистики України від 24.01.2008 р. №18.
8. Шатковська, Л. С. Бухгалтерський облік в системі інформаційного забезпечення управління тваринництвом [Текст] / Л. С. Шатковська // Облік і фінанси АПК. – 2009. – №3. – С. 116-119.

## РЕЗЮМЕ

**Гуцаленко Любов, Ищенко Яна**

### **Совершенствование методики распределения общепроизводственных расходов отрасли животноводства**

Обосновываются методические подходы к определению показателя нормальной мощности сельскохозяйственных предприятий и распределения общепроизводственных расходов отрасли животноводства.

## RESUME

**Gutsalenko Lyubov, Ishchenko Yana**

### **Improvement of the method of allocation of overhead cost of the livestock industry**

The methodical approaches for the determination of index of normal power of agricultural enterprises and allocation of their general production charges are grounded in the article.

*Стаття надійшла до редакції 01.02.2012 р.*