

Список використаних джерел

1. Андрійчук В.Г. Внутрішня будова ринку сільськогосподарської продукції. // Економіка АПК – 2004. – № 3. – С. 29-35.
2. Белявцев М.І., Петренко І.В., Прозорова І.В. Маркетингова цінова політика: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 332 с.
3. Дугіна С.І. Маркетингова цінова політика: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2005. – 393 с.
4. Литвиненко Я.В. Сучасна політика ціноутворення: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. – 2-ге вид., випр. і допов. – К.: МАУП, 2003. – 240 с.

Аннотація. Рассматриваются возможные каналы сбыта продукции сельского хозяйства, освещены проблемы реализации продукции. Практика показывает, что в сельскохозяйственных предприятиях, как и раньше, преобладает производственный подход к управлению с постепенным перемещением приоритетов на сбыт. Разрабатывая маркетинговую программу, предприятие осуществляет анализ рынков той сельскохозяйственной продукции, на производстве которой оно специализируется или которую планирует производить и реализовать в перспективе.

Ключевые слова: реализация, каналы сбыта, цена реализации, сельскохозяйственная продукция, платежеспособность, потребители, товаропроизводители.

Annotation. The possible ductings of sale of products of agriculture are examined in the article, the problems of realization of products are lighted up. Practice shows that on agricultural enterprises, as well as before, the production going prevails near a management with the gradual moving of priorities to the sale. Developing the marketing program, an enterprise carries out the analysis of markets of that agricultural product on the production of which it is specialized or which plans to make and realize in a prospect.

Keywords: realization, ductings of sale, cost of realization, agricultural product, solvency, users, commodity producers.

УДК 657.471:658:631.15

С.В. Стендер, асистент ПДАТУ

РОЗПОДІЛ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В РОСЛИННИЦТВІ

Розглядається послідовність розрахунку постійних та змінних витрат, причинно-наслідковий зв'язок бази розподілу і непрямих виробничих витрат, а також варіанти розрахунку бази розподілу загальновиробничих витрат і рекомендується найбільш оптимальна база розподілу, яка об'єктивніше відповідає конкретним виробничим умовам в галузі рослинництва.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, постійні та змінні витрати, база розподілу, непрямі витрати, сільськогосподарські підприємства, галузь рослинництва.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Собівартість є важливим показником діяльності підприємства. До виробничої собівартості продукції, крім прямих витрат, включаються й загальновиробничі, які є непрямими виробничими витратами. Непрямі витрати – це витрати, які неможливо віднести до конкретного об'єкту в момент їх виникнення, а лише шляхом розподілу, пропорційно вибраній базі. Досі немає єдиного підходу щодо методу розподілу непрямих витрат. Отже, удосконалення методики обліку і розподілу непрямих витрат в сільському господарстві, а особливо в галузі рослинництва, є актуальним питанням сьогодення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. В економічній літературі є багато різних пропозицій щодо застосування тих чи інших методів розподілу непрямих витрат. Так, С. Голов зазначає, що непрямі витрати є головною проблемою віднесення витрат до відповідних об'єктів. Вчений називає такі поширені бази розподілу: години праці, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, основні витрати, кількість виробленої продукції та коментує їх переваги і недоліки при тих чи

інших умовах виробництва. Також він наводить результати досліджень Ч. Хорнгрена та Дж. Фостера, за результатами яких найпоширенішою базою розподілу непрямих витрат у розвинутих країнах світу є години праці робітників.

Л. Нападівська впевнена, що немає точних методів розподілу непрямих витрат між виробами, які б не викликали сумнівів, і стверджує, що величина собівартості продукції повністю визначається базою розподілу, яка приймається заздалегідь. Проте зазначає, що найбільш поширеною базою розподілу непрямих витрат залишається пряма заробітна плата основних виробничих робітників.

ПСБО 16 „Витрати” передбачає непрямі виробничі витрати розподіляти на кожен об’єкт з використанням наступних баз розподілу: годин праці; оплати праці; обсягу діяльності; прямих витрат за мінусом вартості кормів в тваринництві та насіння в рослинництві.

Автори Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, рекомендованих до застосування сільськогосподарським підприємствам Методологічною радою з питань фінансів та обліку, вбачають доцільним розподіляти загальновиробничі витрати пропорційно прямій оплаті праці виробничих працівників.

Отже, існують різні думки щодо вибору бази розподілу непрямих виробничих витрат в сільському господарстві.

Метою статті є встановлення причинно-наслідкового зв’язку бази розподілу і непрямих виробничих витрат та обґрунтування вибору бази розподілу, яка найбільш відповідає конкретним виробничим умовам в галузі рослинництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогоднішній день загальновиробничі витрати (ЗВВ) розподіляють між об’єктами обліку пропорційно прямим витратам без вартості насіння в рослинництві. Облік ЗВВ включає два моменти: це накопичення ЗВВ і розподіл їх між об’єктами обліку. У П(С)БО 16 „Витрати” наведено детальний перелік витрат, які відносять до ЗВВ і поділяються на постійні та змінні.

Згідно з п. 2.21 Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції у сільському господарстві ЗВВ не ділять на постійні та змінні. Це пояснюється галузевими особливостями, адже у сільськогосподарському виробництві такий поділ недоцільний, тому що всі ЗВВ мають умовно-постійний характер. Але якщо виникає в цьому потреба, то ЗВВ краще розподіляти після оприбуткування продукції.

Розподіл ЗВВ включає два етапи. На першому необхідно визначити, яка частина ЗВВ буде віднесена до виробничої собівартості, а яка буде віднесена до витрат періоду. На другому етапі необхідно розподілити ЗВВ між об’єктами калькулювання (в рослинництві – це види культур або робіт).

На сільськогосподарських підприємствах в кожній галузі виробляють різні види продукції, що значно ускладнює вибір бази розподілу (кількість виробленої продукції в натуральному обсязі, не можна додавати). Тому необхідно використовувати узагальнюючі показники (вартість валової продукції).

У таблиці 1 покажемо умовний приклад розрахунку бази розподілу ЗВВ в рослинництві. Розглянемо два варіанти: перший – запланований обсяг виробництва не виконаний, другий – перевиконаний.

Таблиця 1

Валовий обсяг продукції залежно від виконання плану виробництва

Назва культури	1 ц, грн.	Планові показники		Фактичне виконання (I варіант)		Фактичне виконання (II варіант)	
		кількість, ц	вартість, грн.	кількість, ц	вартість, грн.	кількість, ц	вартість, грн.
Гречка	30,33	300 9099,00	300 9099,00	300 9099,00			
Ячмінь	13,32	5000 66600,00	4500 59940,00	5300 70596,00			
Соняшник	27,49	400 10996,00	400 10996,00	420 11545,80			
Пшениця	22,19	1000 22190,00		800 17752,00	1200 26628,00		
Разом	x	x 108885,00		x 97787,00		x 117868,80	

Отже, з таблиці 1 видно, що база розподілу ЗВВ при звичайних умовах господарювання склала 108885,00 грн. Розмір ЗВВ рослинництва, виходячи з планових розрахунків, склав 5400,00 грн. (табл. 2), з них: змінних – 3600,00 грн., постійних – 1800,00 грн. Перелік постійних

і змінних ЗВВ зазначено в наказі про облікову політику на підприємстві. Для визначення суми розподілених і нерозподілених ЗВВ скористаємось методикою, запропонованою в П(С)БО 16 "Витрати".

Таблиця 2

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат в рослинництві

Показники	Од. виміру	I варіант	II варіант
База розподілу при звичайних умовах виробництва	грн.	108885,00	108885,00
Загальновиробничі витрати за плановими розрахунками, всього	грн.	5400,00	5400,00
з них: – змінні;	грн.	3600,00	3600,00
– постійні	грн.	1800,00	1800,00
Норматив на одиницю постійних витрат	грн.	0,016	0,016
База розподілу за фактичним обсягом виробництва	грн.	97787,00	117868,80
Фактичні загальновиробничі витрати, всього	грн.	5300,00	5500,00
з них: – змінні;	грн.	3250,00	3800,00
– постійні;	грн.	2050,00	1700,00
– постійні розподілені;	грн.	1564,60	1885,89
– постійні нерозподілені	грн.	485,40	-
Відображення в обліку:			
Дт 23; Кт 91	грн.	4814,60	5500,00
Дт 90; Кт 91	грн.	485,40	-

Як видно із розрахунку в таблиці 2, за першим варіантом, при умові, що фактичний обсяг діяльності підприємства не досяг нормальної потужності (бази розподілу), виникають нерозподілені постійні ЗВВ (485,40 грн.). Аналіз розрахунків за другим варіантом показав, що сума постійних розподілених витрат розрахунково склала 1885,89 грн. Але враховуючи П(С)БО 16 "Витрати", в якому зазначено, що загальна сума розподілених і нерозподілених постійних ЗВВ не може перевищувати їх фактичний розмір, тому до витрат виробництва буде віднесена фактична сума постійних ЗВВ, яка в нашому прикладі складає 1700,00 грн., а не розрахунково.

Практичною метою виділення у складі ЗВВ постійної та змінної складової є їх різний порядок розподілу на об'єкти витрат. Відповідно до Національних стандартів розподіл постійних накладних виробничих витрат проводиться, виходячи з поняття "нормальна виробнича потужність".

Нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній рівень виробництва, що може бути досягнутий в звичайних умовах роботи підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Дуже часто потужність підприємства є сумарним вираженням його структурних підрозділів, де за попередні періоди могли бути стрибки як за потужністю, так і за непрямими витратами, що призводить до погрешностей у визначенні показника нормальної потужності і похідних показників. Тому визначення нормальної потужності як терміну стандарту вимагає уточнення й доповнення.

Послідовність розрахунків постійних і змінних витрат можна надати у наступному вигляді:

1. Визначальні показники за нормальною потужністю.

V – база розподілу;

TC – сукупні ЗВВ;

$TC = VC + PC$;

VC – змінні;

PC – постійні.

$$\frac{VC}{V} = n;$$

$$\frac{PC}{V} = m;$$

$n(m)$ – ставка змінних (постійних) витрат на одиницю бази розподілу.

2. Фактичні показники.

V^1 – база розподілу;

TC^1 – сукупні ЗВВ;

VC^1 – змінні;

PC^1 – постійні;

$VC^1 = V^1 \times n$;

$$PC^1 = TC^1 - VC^1;$$

$$PC^1_{\text{розподілені}} = B^1 \times m;$$

$$PC^1_{\text{нерозподілені}} = PC^1 - PC^1_{\text{розподілені}}.$$

3. Формула ЗВВ набуває такого вигляду:

$$TC^1 = VC^1 + PC^1_{\text{розподілені}} + PC^1_{\text{нерозподілені}}; \text{ якщо } PC^1 > PC^1_{\text{розподілені}};$$

$$TC^1 = VC^1 + PC^1_{\text{розподілені}}; \text{ якщо } PC^1 \leq PC^1_{\text{розподілені}}.$$

У додатку 1 до П(С)БО 16 “Витрати” наводиться приклад розподілу ЗВВ. За базу розподілу обирається фонд робочого часу устаткування за нормальною потужністю, але обрати можна й іншу базу.

На нашу думку, методика, яка представлена в цьому додатку, дещо недосконала. По-перше, згідно даного прикладу в додатку спостерігається деяка невідповідність у понятті та суті постійних витрат, які повинні залишатись незмінними незалежно від будь-яких обставин і у методиці розрахунку, згідно якої постійні розподілені витрати змінюються прямо пропорційно показнику бази розподілу за фактичною (а не за нормальною) потужністю. По-друге, така методика невиправдано ускладнює роботу бухгалтера по розподілу ЗВВ. Тому ми пропонуємо порядок розподілу ЗВВ, який, на нашу думку, є більш раціональним в порівнянні з тим, який представлено в додатку 1 до П(С)БО 16 (табл. 3).

Таблиця 3

Порівняльна характеристика розподілу загальновиробничих витрат

Показники	Згідно додатку 1 до П(С)БО 16				Рекомендований розрахунок		
	всього	на одиницю бази розподілу (1 машино-година)	включення ЗВВ до		всього	включення ЗВВ до	
			р. 23	р. 90		р. 23	р. 90
База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	10000	x	x	x	10000	x	x
Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн. з них: – змінні; 7000	0	x	x	x	70000	x	x
– на одиницю бази розподілу, грн. 50000		x	x	x	50000	x	x
– постійні; 20000		5	x	x	20000	x	x
– на одиницю бази розподілу, грн.		2	x	x	x	x	x
База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:							
– 1-й звітний період; 8000		x	x	x	8000		x
– 2-й звітний період 10500		x	x	x	10500	x	x
Фактичні загальновиробничі витрати, грн.:							
1-й звітний період	68100	x	x	x	68100	x	x
з них: – змінні; 48000		x	x	x	48000	48000	x
– постійні всього	20100	x	x	x	20100	x	x
– в т.ч. постійні розподілені 16000		x	x	x	20000	20000	x
– постійні нерозподілені 4100		x	x	x	100	x	100
2-й звітний період	77950	x	x	x	77950	x	x
з них: – змінні; 5775	0	x	x	x	57750	57750	x
– в т.ч.: постійні всього,	20200	x	x	x	20200	x	x
– постійні розподілені 20200		x	x	x	20000	20000	x
– постійні нерозподілені 0		x	x	x	200	x	200

Що стосується поділу ЗВВ на змінну (постійну) складову і окремий розподіл цих складових на об'єкти витрат за різними базами розподілу, то такий прийом пов'язаний з бажанням уникнути значних коливань виробничої собівартості продукції в умовах коливань обсягів виробництва (діяльності). Але значні періодичні (сезонні) коливання рівнів виробництва властиві не всім підприємствам.

Висновки. Оскільки ЗВВ відносяться до накладних витрат і достовірність визначення собівартості продукції залежить від способу їх розподілу, то вважаємо за необхідне за базу розподілу в рослинництві брати пряму оплату праці. Головне, щоб вона забезпечувала більш достовірне визначення собівартості продукції. Пропоновану в П(С)БО 16 "Витрати" методику розподілу ЗВВ слід вважати лише одним з варіантів розподілу цих витрат. В умовах сталих обсягів виробництва (діяльності) доцільніше розподіляти всі ЗВВ пропорційно фактичним значенням бази розподілу.

Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05. 2001 р. № 132 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 77. – С. 2-25.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11. 1999 р. № 291 // Бухгалтерія. – 2001. – № 52/2. – С. 108-116.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11. 99 р. № 291 // Бухгалтерія. – 2001. – № 52/2 – С. 159-163.
4. Сук Л.К., Сук П.Л., Мельничук Б.В. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1. – С. 15.
5. Сук П.Л. Облік витрат, що підлягають розподілу // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 13 (142). – С. 8-14.

Аннотація. Рассматривается последовательность расчета постоянных и переменных расходов, причинно-следственная связь базы распределения и непрямых производственных расходов, а также варианты расчета базы распределения общепроизводственных расходов и рекомендуется наиболее оптимальная база распределения, которая объективнее отвечает конкретным производственным условиям в отрасли растениеводства.

Ключевые слова: общепроизводственные расходы, постоянные и переменные расходы, база распределения, непрямые расходы, сельскохозяйственные предприятия, отрасль растениеводства.

Abstract. The sequence of calculation of permanent and variable charges is examined, prichinnonaslidkoviy connection of base of distributing and nepryamikh production charges, and also variants of calculation of base of allocation of zagal'novirobnichikh charges and the most optimum base of distributing, which most answers concrete production terms in industry of plant-grower, is recommended.

Key words: zagal'novirobnichi charges, permanent and variable charges, distributing base, nepryami charges, agricultural enterprises, industry of plant-grower.