

УДК 657:633.6.081.37

МЕТОДИКА РОЗПОДІЛУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Я. А. СУШАРНИК, аспірант
Подільський державний аграрно-
технічний університет

У даному дослідженні зроблена спроба пошуку способів розподілу непрямих витрат на підприємствах сільського господарства з метою підрахунку собівартості одиниці продукції. Висвітлено законодавче бачення загальновиробничих витрат. Наведено визначення непрямих витрат, проведено дослідження складу непрямих витрат. Проаналізовано бачення вчених на тему розподілу загальновиробничих витрат. Здійснено аналіз існуючих підходів до розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції за допомогою методу коефіцієнтів. Розглянуто варіанти розподілу витрат за різними базами на виробництво найбільш розповсюджених сільськогосподарських культур. Запропоновано оптимальний варіант для розподілу непрямих витрат з наведенням статистичних даних. У висновку даної статті на основі результатів дослідження відображено власне бачення вирішення даної проблеми

Ключові слова: витрати, повна собівартість продукції, підприємство, база розподілу, коефіцієнт розподілу.

Форм. 1. Табл. 2. Літ. 9.

Постановка проблеми. Важливою умовою існування підприємства є вміння управлінців правильно розпоряджатися наявними ресурсами. Повноцінне і економне управління витратами – ознака ефективного менеджера. Сьогодні економічна наука багато уваги приділяє витратам та калькуляції витрат. Але ключовим моментом в здійсненні розподілу витрат є розподіл непрямих витрат.

Дослідженням питань калькуляції і розподілу непрямих витрат, а також їх удосконаленням займалася ціла плеяда вітчизняних і зарубіжних авторів.

У практиці ведення бухгалтерських витрат на підприємствах сільського господарства великим недоліком є недооцінка необхідності вірного розподілу непрямих витрат. При використанні різних баз підприємства можуть по різному здійснювати розподіл непрямих витрат. Тому вірний вибір бази для розподілу непрямих витрат є важливим моментом у визначенні собівартості продукції.

Мета статті. Пошук найбільш оптимального варіанту розподілу загальновиробничих витрат з використанням різних баз розподілу на підприємствах сільського господарства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню проблеми розподілу непрямих витрат на підприємствах присвячено багато праць сучасних вітчизняних і зарубіжних науковців, а саме: Атамас П. Й. у своєму дослідженні наводить визначення непрямих витрат, а також здійснює їх класифікацію; пропонує свої методи розподілу непрямих витрат, аналізує які саме витрати належать до непрямих витрат [2, с. 11 - 12].

Хлопчур С.А. розглядає сутність, функцію та основні завдання управлінського обліку на підприємстві. Наводить способи розподілу витрат на підприємстві, а також розглядає застосування рахунків бухгалтерського обліку при розподілі витрат [9, с. 10 - 12].

Андрющенко Н.С. у своєму дослідженні на конкретному прикладі характеризує спосіб розподілу непрямих витрат на прикладі баз розподілу аграрними підприємствами Житомирської області. А також характеризує питому вагу різних витрат на прикладі конкретного підприємства [3, с. 151 - 153].

Данилюк О. П., Довгань Т. В. у своєму дослідженні розглядають теоретичні основи класифікації витрат, а також погляди вітчизняних і зарубіжних вчених на вирішення даного питання; пропонують власне бачення вирішення даної проблеми [4, с. 34 - 36].

Методика дослідження. У процесі проведення дослідження основою слугували праці вчених, присвячені проблемам удосконалення методів визначення собівартості.

Під час дослідження широко застосовувалися як загальнонаукові, так і спеціальні методи. У даному випадку були використанні методи аналізу та синтезу, порівняння, узагальнення та групування, а також метод коефіцієнтів.

Виклад основного матеріалу. Обсяг продукції рослинництва залежить значною мірою від природних факторів, а не лише від діяльності людей, отже, всі загальновиробничі витрати рослинництва включаються у виробничу собівартість продукції незалежно від зміни обсягу виробництва шляхом їх розподілу в кінці року. 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. Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехи, дільниці), 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 [1, с 2 - 3].

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”, про що було сказано раніше [5, с 12 - 13].

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

Вибір методу розподілу непрямих витрат та його порядок здійснення робиться кожним підприємством самостійно, виходячи з особливостей технології виробництва продукції рослинництва, організаційно-виробничої структури тощо. Слід зазначити, що потреба у визначенні економічно найдоцільніших для кожного підприємства методів розподілу непрямих витрат виникає поступово по мірі впровадження на підприємствах системи планування, бюджетування, методів контролю за витратами [6, с. 15 - 16].

Обрану базу для розподілу загально виробничих 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 [8, с 17 - 18].

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 єдино направленою, в другому – різнонаправленою, прийняти її до уваги суттєво важче, ніж у першому випадку" [7, с. 133].

На практиці за базу розподілу непрямих витрат у 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, які застосовуються на практиці, можна зробити висновок, що питання розподілу даних витрат залишається недостатньо обґрунтованим й потребує ретельного вивчення.

Для розподілу загально виробничих витрат по об'єктах обліку в рослинництві роблять розрахунок коефіцієнту розподілу за наступною формулою:

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

де K – коефіцієнт розподілу загально виробничих витрат;

$\sum B_z$ – сума загально виробничих витрат по основних сільськогосподарських культурах;

$\sum B_i$ – сума всіх прямих витрат без вартості насіння по основних сільськогосподарських культурах;

B_{zi} – загально виробничі витрати, віднесені на відповідну культуру;

B_i – всі витрати, віднесені на відповідну культуру.

По зернових і зернобобових коефіцієнт становить:

$$K = 2510716,3 / 449419,9 = 0,179000333$$

Сума загально виробничих витрат на основні сільськогосподарські культури і сума всіх прямих витрат без вартості насіння основних сільськогосподарських культур отримані із збірника статистичних досліджень "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств Хмельницької області" за 2012 р.

Таблиця 1

Розподіл загально виробничих витрат рослинництва на базі сукупних витрат без насіння

Об'єкт обліку	Прямі витрати		База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Загально виробничі витрати
	всього	в тому числі вартість насіння			(6гр.=4гр.х 5гр.)
Пшениця	669887,2	83747,2	586140	0,179000333	104919,2552
Жито	10081,6	2190,6	7891		1412,491628
Овес	21418,8	2263,8	19155		3428,751379
Ячмінь	229662,2	30735,2	198927		35607,99924
Кукурудза на зерно	688921,9	133538,9	555383		99413,74194
Насіння соняшнику	96279,7	15783,7	80496		14408,81081
Соя	396759,7	52204,7	344555		61675,45974
Ріпак	243509,9	28257,9	215252		38530,17968
Цукрові буряки фабричні	556757,5	53839,5	502918		90022,48947

Для порівняння наведемо у наступній таблиці розподіл витрат відповідно до використання різних баз розподілу і вплив цих баз на обсяг загально виробничих витрат (табл. 2).

Таблиця 2

Розподіл загально виробничих витрат рослинництва згідно різних баз розподілу

Об'єкти обліку	База розподілу		Розподіл загально виробничих витрат пропорційно до:			
	прямі витрати, грн.	оплата праці, грн.	прямих витрат		оплати праці	
Коефіцієнти розподілу загально виробничих витрат			0,154227528	x	2,6213902	x
Пшениця	669887,7	46111,7	103315,124	23,0%	120876,758	26,9%
Жито	10082	1180,6	1554,92193	0,3%	3094,81327	0,7%
Овес	21419	1539,8	3303,39942	0,7%	4036,41663	0,9%
Ячмінь	229662,7	19085,3	35420,3104	7,9%	50030,0184	11,1%
Кукурудза на зерно	688922,1	35968,4	106250,752	23,6%	94287,2113	21,0%
Насіння соняшнику	96279,5	7421,1	14848,9493	3,3%	19453,5988	4,3%
Соя	396579,1	25310,1	61163,4141	13,6%	66347,6481	14,8%
Ріпак	243508,5	13834,6	37555,7139	8,4%	36265,8849	8,1%
Цукрові буряки фабричні	556757,4	20991,9	85867,3173	19,1%	55027,9609	12,2%

За даними таблиці, коефіцієнт загально виробничих витрат становить 0,179, що у відсотковому відношенні – 18% від загальної суми витрат, і не звертати увагу на такий вагомий показник неможливо.

У табл. 1 відображено розподіл загально виробничих витрат на базі сукупних витрат без насіння з використанням методу коефіцієнтів. Дані показники є підґрунтям для табл. 2, де досліджується вплив різних баз розподілу.

Як ми бачимо відповідно до різних баз розподілу ми отримуємо різні дані обсягів загальновиробничих витрат. Так при використанні бази розподілу прямих витрат на насіння озимої пшениці, ми отримаємо показник в 103315,12 грн., при розрахунку без витрат на насіння даний показник становить 104919,26 грн.; при використанні бази розподілу фонду оплати праці – 120876,76 грн. Відповідні дані по житу становлять 1412,49 грн. по базі без витрат на насіння і 1554,92 грн. по базі розподілу прямих витрат, що включають в себе витрати на насіння. Відповідно беручи за основу базу розподілу затрат на оплату праці, цей показник буде становити 3094,81 грн. Розглянемо данні по кукурудзі на зерно. З використанням бази розподілу прямих витрат без витрат на насіння – 99413,74 грн., при використанні бази розподілу прямих витрат з витратами на насіння – 106250,75 грн., а при базі розподілу прямих витрат на оплату праці ми отримаємо показник в 94287,21 грн.

Висновок. При проведенні даного дослідження розглянуто сутність і законодавчу базу, що використовують у бухгалтерському обліку при розподілі непрямих витрат на підприємстві, проаналізовано теоретичні особливості розподілу непрямих витрат, а також думки різних авторів на цей рахунок.

Досліджено методики розподілу непрямих витрат. Для підрахунку розподілу непрямих витрат було використано метод коефіцієнтів для розподілу непрямих витрат. Базуючись на отриманих даних було розподілено непрямі витрати з використанням різних баз розподілу (прямих витрат, прямих витрат за мінусом витрат на насіння і фонд оплати праці). Порівняно отримані результати у розрізі різних баз розподілу. Базою для даного дослідження стали зведені статистичні дані витрат у Хмельницькій області. Запропонована методика і отримані дані можуть бути використані для розрахунків собівартості витрат. Дана методика може бути у нагоді при нестабільній ситуації в країні і при запровадженні змін до законів за якими живе Україна.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” [Текст] – Редакція від 09.08.2013 – К. : Центр учбової літератури – 2014. – 10 с.
2. Атамас, П. Й. Управлінський облік: Підручник. [Текст] / П.Й. Атамас — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 440 с.
3. Андрющенко, Н. С. Розподіл непрямих виробничих витрат в сільському господарстві школи [Електронний ресурс] / Н. С. Андрющенко // Облік і фінанси АПК, Бухгалтерський портал. – Електрон. журн. – 2007. – Режим доступу: <http://magazine.faa.org.ua/content/view/631/35/> Заголовок з екрана. Розподіл непрямих виробничих витрат в сільському господарстві. Дата звернення (30.12.2014).
4. Данилюк, О. П. Класифікація та розподіл непрямих витрат в системі управлінського обліку [Електронний ресурс] / О. П. Данилюк, Т. В. Довгань // Очные конференции в Чехии, Словакии и Польше – 2009. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_82025.doc.html Заголовок з екрана. Класифікація та розподіл витрат в системі управлінського обліку. Дата звернення (30.12.2014).
5. Парієнко, Р.М. Стан та шляхи удосконалення обліку адміністративних витрат у СТОВ “Гусарівське” [Електронний ресурс] / Р.М. Парієнко // Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва – 2007. – 47 с. Режим доступу : <http://www.bankreferatov.ru/referats/C325729F00717F7B43257B0B0009C373/Стан%20та%20шляхи%20удосконалення%20обліку%20адміністративних%20витрат.doc.html> Заголовок з екрана. Міністерство аграрної політики України. Дата звернення (30.12.2014).
6. Собченко, А.М. Удосконалення систем і методів обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції [Електронний ресурс] / А.М. Собченко // Вісник СевНТУ, Економіка і фінанси – 2012. – С. 228 – 233. Режим доступу :

http://sevntu.com.ua/jspui/bitstream/123456789/5485/1/130_38.pdf Заголовок з екрана. Удосконалення систем і методів обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції Дата звернення (30.12.2014).

7. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Учебник] / Я. В. Соколов – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288 с.

8. Філь, А. Виробничий облік – основа управлінського обліку [Електронний ресурс] / А. Філь // Українська академія банківської справи НБУ – 2008. – 52 с. Режим доступу : <http://knigilib.com/book/61-virobnichij-oblik-osnova-upravlinskogo-obliku-kursova-roбота-fil-a/2-anotaciya.html> Заголовок з екрана. Сучасне розуміння виробничого обліку та витрат у собівартості продукції. Дата звернення (30.12.2014).

9. 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 – Заголовок з екрана. Порядок обліку та розподілу непрямих (накладних) виробничих витрат. Дата звернення (30.12.2014).

Список джерел у транслітерації/References

1. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku № 16 "Vytraty" [Tekst] – Redaktsiia vid 09.08.2013 – К. : Tsentr uchbovoi literatury – 2014. – 10 s.

2. Atamas, P. I. Upravlinskyi oblik: Pidruchnyk. [Tekst] / P.I. Atamas — К.: Tsentr uchbovoi literatury, 2009. — 440 s.

3. Andriushchenko, N. S. Rozpodil nepriamykh vyrobnychykh vytrat v silskomu hospodarstvi shkoly [Elektronnyi resurs] / N. S. Andriushchenko // Oblik i finansy APK, Bukhgalterskyi portal . – Elektron. zhurn. – 2007 . – Rezhym dostupu : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/631/35/> Zaholovok z ekrana. Rozpodil nepriamykh vyrobnychykh vytrat v silskomu hospodarstvi. Data zvernennia (30.12.2014).

4. Danyliuk, O. P. Klasyfikatsiia ta rozpodil nepriamykh vytrat v systemi upravlinskoho obliku [Elektronnyi resurs] / O. P. Danyliuk, T. V. Dovhan // Ochnyie konferentsii v Chekhii, Slovaki i Polshe – 2009. – Rezhym dostupu : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_82025.doc.htm Zaholovok z ekrana. Klasyfikatsiia ta rozpodil vytrat v systemi upravlinskoho obliku. Data zvernennia (30.12.2014).

5. Pariienko, R.M. Stan ta shliakhy udoskonalennia obliku administratyvnykh vytrat u STOV “Husarivske” [Elektronnyi resurs] / R.M. Pariienko // Kharkivskyi natsionalnyi ahrarnyi universytet im. V.V. Dokuchaieva – 2007. – 47 s. Rezhym dostupu : <http://www.bankreferatov.ru/referats/C325729F00717FB43257B0B0009C373/Stan%20ta%20shliakhy%20udoskonalennia%20obliku%20administratyvnykh%20vytrat.doc.html> Zaholovok z ekrana. Ministerstvo ahrarnoi polityky Ukrainy. Data zvernennia (30.12.2014).

6. Sobchenko, A.M. Udoskonalennia system i metodiv obliku vytrat ta kalkuliuvannia sobivartosti silskohospodarskoi produktsii [Elektronnyi resurs] /

7. Sokolov Ya.V. Istoriia bukhgalterskoho ucheta [Uchebnik] / Ia. V. Sokolov – М. : Finasy i statistika, 2006. – 288 s.

8. Fil, A. Vyrobnychi oblik – osnova upravlinskoho obliku [Elektronnyi resurs] / A. Fil // Ukrainka akademiia bankivskoi spravy NBU – 2008. – 52 s. Rezhym dostupu : <http://knigilib.com/book/61-virobnichij-oblik-osnova-upravlinskogo-obliku-kursova-roбота-fil-a/2-anotaciya.html> Zaholovok z ekrana. Suchasne rozuminnia vyrobnychoho obliku ta vytrat u sobivartosti produktsii. Data zvernennia (30.12.2014).

9. Khlopchur, S. A. – Ekonomika pidpriemnytstva: Pidruchnyk. [Elektronnyi resurs] / S. A. Khlopchur Rezhym dostupu : http://lubbook.net/book_446_glava_3_10._Porjadok_obliku_tarozpo.html – Zaholovok z ekrana. Poriadok obliku ta rozpodilu nepriamykh (nakladnykh) vyrobnychykh vytrat. Data zvernennia (30.12.2014).

АННОТАЦІЯ
МЕТОДИКА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА

СУШАРНИК Ярослав Анатольевич, аспирант
Подольский государственный
аграрно-технический университет

В данном исследовании предпринята попытка поиска способов распределения косвенных расходов на предприятиях сельского хозяйства с целью подсчета себестоимости единицы продукции. Освещено законодательное видение общепроизводственных расходов. Приведены определения косвенных расходов, проведено исследование состава косвенных расходов. Проанализировано видение ученых распределения общепроизводственных расходов. Осуществлен анализ существующих подходов к распределению общепроизводственных расходов по видам продукции с помощью метода коэффициентов. Рассмотрены варианты распределения общепроизводственных расходов с использованием различных баз распределения затрат на наиболее распространенные сельскохозяйственные культуры. Предложен оптимальный вариант для распределения косвенных расходов с указанием статистических данных. В заключении данной статьи отражено собственное видение решения данной проблемы на основе результатов исследования.

Ключевые слова: затраты, полная себестоимость продукции, предприятие, база распределения, коэффициент распределения.

ANNOTATION
METHOD OF ALLOCATION OF INDIRECT COSTS AT AGRICULTURAL
ENTERPRISES

SUSHARNYK Yaroslav., postgraduate student
Podilsky State Agrarian Technical University

This study attempted to find ways of allocation of indirect costs at agricultural enterprises in order to calculate the net cost of production unit. The legislative vision of general production costs is focused. The definition of indirect costs is given, studies of indirect costs structure are conducted. Scientists' opinion on the distribution of total production costs and their distribution is analyzed. The analysis of existing approaches to the allocation of general production costs by the types of products using the method of coefficients is carried out. Versions of general production costs allocation using different distribution database concerning most common crops are contemplated. The best option for allocation indirect costs using statistical data is suggested. Our own vision of solving this problem based on the results of the research is report in this article.

Key words: costs, total net cost of production, enterprise, distribution base, coefficient of distribution.

Інформація про автора

СУШАРНИК Ярослав Анатолійович - аспірант, Подільський державний аграрно – технічний університет, (32300, Хмельницька обл., м. Кам'янець-Подільський, вул. Шевченка, 13, e-mail: kirily@i.ua)

СУШАРНИК Ярослав Анатольевич - аспирант Подольский государственный аграрно-технический университет, (32300, Хмельницкая обл., г. Каменец-Подольский, ул. Шевченка, 13, e-mail: kirily@i.ua)

SUSHARNYK Yaroslav - postgraduate student Podilsky State Agrarian Technical University, (32300, Khmelnytsky region., Kamenetz-Podolsk, Shevchenko Str., 13., e-mail: kirily@i.ua)