

Борович О.В.,
викладач, Івано-Франківський університет права
імені Короля Данила Галицького

УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Важливою передумовою створення на кожному суб'єкті господарювання ефективної системи управління та контролю непрямих витрат є впровадження належного порядку їх ведення. Поряд із цим здійснений нами аналіз положень нормативних актів, щодо забезпечення бухгалтерського обліку підприємств аграрної галузі дозволяє стверджувати, що організації аналітичного обліку непрямих витрат у сільськогосподарських підприємствах не приділяється належної уваги, а транзакційні витрати випущені із поля зору взагалі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасний напрям розвитку бухгалтерського обліку пов'язаний з появою нових об'єктів обліку і нових економічних посередників, із глобалізацією економіки на міжнародному рівні та зростанням транзакційних витрат [1. с. 6].

Вагомий внесок у розвиток системи обліку витрат сільськогосподарських підприємств внесли В.М.Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Г.Літник, Л.К.Сук, В.П.Ярмоленко та інші, які неодноразово відзначали на погіршення стану, а отже на необхідність покращення порядку ведення аналітичного обліку витрат у таких суб'єктів господарювання. У їх працях основна увага зосереджена на організації аналітичного обліку витрат основного та допоміжного виробництва.

Саме тому дослідження шляхів удосконалення порядку ведення аналітичного обліку непрямих витрат, та транзакційних витрат зокрема є актуальним питанням.

Постановка завдання. Основними завданнями даної статті є розкрити шляхи удосконалення аналітичного обліку та порядку розподілу непрямих витрат сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. До непрямих витрат сільськогосподарських підприємств відносяться транспортно-заготівельні витрати, витрати на утримання складського господарства, загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва, допоміжних та підсобних виробництв, а за умови визначення повної собівартості продукції також – адміністративні витрати та витрати на збут.

Результатами дослідження встановлено, що обчислена сьогодні за даними бухгалтерського обліку первісна вартість цінностей є не в повній мірі достовірною величиною, так як не включає витрат на зберігання та доопрацювання запасів на складах, а також витрат на ведення переговорів, пошук інформації про постачальників та нотаріальне посвідчення договорів тощо.

На нашу думку для обліку та узагальнення інформації про витрати на придбання та зберігання запасів доцільно використовувати рахунок 29 «Непрямі витрати процесу постачання», на якому зазначені витрати збиратимуться за одним із двом варіантів.

За першим – на трьох аналітичних рахунках: «Витрати на придбання цінностей», «Витрати на зберігання цінностей» та «Витрати на ринкову і державну координацію». Тобто кожен із них призначений для обліку економічно однорідної групи витрат.

Аналітичний облік на перерахованих рахунках доцільно вести за статтями витрат: витрати паливно-мастильних матеріалів, послуги автопарку, послуги сторонніх організацій та інші витрати – «Витрати на придбання цінностей»; амортизація основних засобів, заробітна плата, послуги сторнніх організацій та інші витрати – «Витрати на зберігання цінностей»; витрати на ведення переговорів, відрахування на соціальні заходи та страхові платежі – «Витрати на ринкову і державну координацію»

За другим варіантом – до рахунка 29 «Непрямі витрати процесу постачання» відкриватиметься три субрахунки: 291 «Витрати на придбання та зберігання різних цінностей», 292 «Витрати на придбання та зберігання паливно-мастильних матеріалів», 293

«Витрати на придбання та зберігання матеріалів сільськогосподарського призначення», а до кожного із них – такі ж три аналітичні рахунки, як і за першим варіантом.

Необхідно відмітити, що за другим варіантом щоразу у випадку одночасного придбання та оприбуткування запасів різних економічних груп попередньо здійснюватиметься розподіл та віднесення спільних витрат із придбання на аналітичні рахунки, призначені для обліку витрат на доставку відповідної групи цінностей.

Розподіл непрямих витрат постачання проводитиметься щомісячно одним із двох методів.

Перший метод може застосовуватися підприємствами незалежно від вибраного варіанту обліку непрямих витрат постачання. За ним сума таких витрат, що відноситься на об'єкти обліку витрат обчислюється, як добуток купівельної вартості виробничих запасів, що вибули та середнього відсотка непрямих витрат. Останній визначається шляхом ділення суми залишку непрямих витрат постачання на початок звітної місяця та зазначених за звітний місяць витрат на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Поряд із цим необхідно зазначити, що якщо підприємством вибрано другий варіант обліку непрямих витрат процесу постачання, то таких відсотків буде три – по одному для розподілу витрат, узагальнених за кожним субрахунком.

Другий методом доцільно застосовувати підприємствам, що обрали перший варіант обліку непрямих витрат постачання, за ним здійснюється окремо розподіл кожної групи непрямих витрат у два етапи.

Спочатку проводиться розподіл непрямих витрат, зібраних за окремими аналітичними рахунками, між відповідними групами матеріальних цінностей пропорційно до: купівельної вартості оприбуткованих матеріальних ресурсів за цей період для витрат на придбання та зберігання запасів та кількості партій придбання – для витрат на ринкову і державну координацію.

Подальший розподіл та списання сум непрямих витрат постачання, віднесених до відповідних груп матеріальних цінностей на об'єкти обліку, де використовувалися виробничі запаси (пропорційно до купівельної вартості списаних матеріальних ресурсів за цей період) такий же як і за першим методом.

Господарство самостійно визначає склад, порядок та метод аналітичного обліку витрат з утримання та експлуатації машинно-тракторного парку (транзитний чи комбінований).

За транзитним методом протягом року на аналітичному рахунку чи рахунках, призначених для групування інформації про витрати на утримання та експлуатацію техніки збираються всі витрати, пов'язані із використанням техніки, в тому числі транзитом відображається та їх частина, що прямо відноситься на сільськогосподарські культури, групи тварин чи на інші об'єкти витрат.

За комбінованим методом на відповідному аналітичному рахунку чи рахунках, збираються тільки непрямі витрати, що пов'язані із використанням техніки, які прямо не можна віднести на споживачів послуг.

Необхідно відзначити, що на практиці не виявлено переваг, ні одного ні іншого методу.

Особливості аналітичного обліку витрат машинно-тракторного парку зумовлено різними формами закріплення техніки за структурні підрозділами.

За умови зосередження техніки в одному центрі відповідальності, що надає послуги різним користувачам, всі витрати на утримання та експлуатацію машинно - тракторного парку, які прямо не відносяться на певні види продукції рослинництва, тваринництва, допоміжних та підсобних виробництв збиратимуться на трьох аналітичних рахунках "Витрати на експлуатацію машинно-тракторного парку" та «Витрати на експлуатацію комбайнів та інших самохідних машин» та «Витрати на ринкову і державну координацію», що відкриваються до субрахунка 914 «Витрати на утримання сільськогосподарської техніки» рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Якщо трактори та інші сільськогосподарські машини закріплені за окремими структурними підрозділами, то витрати пов'язані із їх утриманням та експлуатацією збираються на окремих аналітичних рахунках, що відкриваються до субрахунка 914 «Витрати на утримання сільськогосподарської техніки».

Аналітичний облік на перерахованих аналітичних рахунках ведеться за статтями витрат: амортизація основних засобів, витрати різних матеріалів, витрати запасних частин,

витрати паливно-мастильних матеріалів, заробітна плата, послуги майстерні, послуги сторонніх організацій та інші витрати – "Витрати на експлуатацію машинно-тракторного парку" та «Витрати на експлуатацію комбайнів та інших самохідних машин»; витрати на довідки та дозволи, відрахування на соціальні заходи – «Витрати на ринкову і державну координацію».

Розподіл витрат на утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки здійснюється щомісячно, або один раз у кінці року пропорційно до вибраної бази розподілу: мото-години роботи агрегатів або витрат енергії, одиницею виміру останніх є Мега Джоулі.

Витрати енергії окремого агрегату при виконанні технологічної операції визначаються множенням кількості годин його фактичної роботи на встановлений енергетичний еквівалент.

Списання витрат машинно-тракторного парку зібраних на рахунку "Витрати на експлуатацію машинно-тракторного парку" або на відповідних аналітичних рахунках (за умови закріплення техніки за різними підрозділами) протягом року можна проводити одним із двох методів.

За першим методом непрямі витрати на утримання та експлуатацію техніки, включаються на об'єкти обліку витрат на протязі року за плановою собівартістю 1 мега джоуля енергії або мото-години роботи агрегатів.

У кінці року до суми нерозподілених витрат машинно-тракторного парку, відображених на рахунку "Витрати на експлуатацію машинно-тракторного парку", або на відповідних аналітичних рахунках, додається: частина загальновиробничих витрат ремонтної майстерні, а також частина непрямих витрат процесу постачання та сума корегування планової собівартості послуг допоміжних виробництв до рівня фактичної. Одержана величина і підлягає розподілу між споживачами послуг

Для цього спочатку визначається фактична собівартість 1 мега джоуля енергії (1 мото-години) шляхом ділення суми понесених за рік витрат на утримання машинно-тракторного парку на загальну кількість затраченої енергії сільськогосподарською технікою у мега джоулях чи мото-годин. Сума витрат машинно-тракторного парку, яка має бути списана на конкретний вид продукції чи інших споживачів послуг обчислюється як добуток кількості мега джоулів затраченої енергії чи мото-годин роботи агрегатів окремо за кожним об'єктом обліку на його чи її фактичну собівартість.

Так як фактична собівартість 1 мега джоуля енергії (1 мото-години) не співпадає із плановою, то проводиться корегування суми списаних витрат машинно-тракторного парку на відповідні об'єкти обліку протягом року до обчисленої їх фактичної величини. З цією метою обчислюється різниця, яку дописують при подорожчанні послуг на рахунки споживачів або сторнують при їх здешевленні.

Витрати на ринкову і державну координацію машинно-тракторного парку доцільно розподіляти на об'єкти обліку витрат тільки в кінці року та пропорційно до кількості затраченої енергії розрахунковий період.

За цим методом всі понесені витрати машинно-тракторного парку, незалежно від того виконано ним виробниче завдання чи ні, списуються на об'єкти обліку витрат.

Підприємство може вибрати й інший метод, за яким на протязі року списання витрат на утримання та експлуатацію машинно-тракторного парку немає ніяких особливостей, а в кінці року визначається сума витрат машинно-тракторного парку, що має бути віднесена на споживачів із застосуванням коефіцієнта інтенсивності використання техніки. Останній обчислюється шляхом ділення фактичного обсягу діяльності техніки до нормативного.

Коефіцієнт інтенсивності буде менший одиниці, якщо фактично сукупні витрати енергії чи кількість мото-годин, не перевищують запланований обсяг, у такому випадку виникають нерозподілені витрати машинно-тракторного парку, які не будуть списані на споживачів послуг та є втратами для підприємства, і характеризують неповне використання техніки, а тому відносяться на адміністративні витрати, а не на споживачів послуг, так як останні не контролюють дані витрати.

Значення коефіцієнта інтенсивності буде більше одиниці, якщо фактичний обсяг діяльності перевищує запланований. Але оскільки списувати можна тільки фактично понесену суму витрат, то в даному випадку коефіцієнт прирівнюється до одиниці і всі

нерозподілені витрати на утримання машинно-тракторного парку списується та розподіляються на об'єкти обліку витрат.

Подальше списання та корегування планової суми списаних витрат до фактичної, обчисленої із врахуванням коефіцієнта інтенсивності здійснюється у такій же послідовності як і за першим методом.

Загальний порядок розподілу витрати на утримання комбайнів та самохідних машин такий же як і витрат на утримання тракторів, тільки базою їх розподілу можуть бути або витрати енергії агрегатів, або площа, зайнята певною культурою.

Організаційна структура сільськогосподарських підприємств впливає на організацію аналітичного обліку загальновиробничих витрат.

Якщо організаційна структура господарюючого суб'єкта розгалужена, то в обліку доцільно виділяти окремо загальновиробничі витрати галузеві та структурних підрозділів. З цією метою до кожного із субрахунків 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва» та 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва» доцільно відкривати, окрім аналітичного рахунка, призначеного для обліку витрат на управління та обслуговування діяльності кожної галузі, ще й рахунки – де окремо групуватимуться відповідно бригадні і фермські, а також загальновиробничі витрати на ринкову і державну координацію кожної галузі.

В середині кожного із перерахованих аналітичних рахунків інформація групується за статтями витрат. Так на рахунках, призначених для обліку галузевих та бригадних і фермських загальновиробничих витрат інформація узагальнюватиметься за такими статтями як: амортизація основних засобів, витрати різних матеріалів, витрати запасних частин, витрати паливно-мастильних матеріалів, заробітна плата, послуги автопарку, послуги сторонніх організацій та інші витрати.

Загальновиробничі витрати на ринкову і державну координацію рослинництва доцільно збирати за статтями: витрати на довідки та дозволи, відрахування на соціальні заходи, земельні паї, плата за землю; плата за майнові паї, платежі за нематеріальні активи, фіксований сільськогосподарський податок.

На рахунку «Загальновиробничі витрати на ринкову і державну координацію тваринництва» інформація узагальнюватиметься за статтями: витрати на довідки та дозволи, відрахування на соціальні заходи, плата за майнові паї.

Списання та включення загальновиробничих витрат рослинництва і тваринництва до собівартості вирощуваних культур, груп тварин та до витрат незавершеного виробництва здійснюється один раз у кінці року, при цьому вони не включаються до незавершеного виробництва на початок року, так як на ці витрати вже були віднесені загальновиробничі витрати минулого року.

Проведені дослідження показали, що на практиці найчастіше використовується метод розподілу, за яким загальновиробничі витрати, окремо рослинництва та тваринництва, зібрані на відповідних аналітичних рахунках витрат, розподіляються пропорційно до вибраної однієї бази розподілу: – суми прямих витрат, без вартості насіння у рослинництві та кормів у тваринництві.

Але у зв'язку із тим, що витрати на ринкову і державну координацію не генеруються прямими витратами виробництва, то й розподілятимуться вони повинні окремо. Загально виробничі витрати на ринкову і державну координацію рослинництва доцільно розподіляти пропорційно до займаної площі культурами. Дана база розподілу вибрана тому, що найбільшу питому вагу у складі даної групи витрат займають статті земельні паї, плата за землю та фіксований сільськогосподарський податок, сума яких змінюється із зміною розміру площі угідь.

Загальновиробничі витрати на ринкову і державну координацію тваринництва доцільно розподіляти та включати до собівартості окремих видів тварин пропорційно до поголів'я тварин. База розподілу «поголів'я тварин» для списання даної групи витрат вибрана тому, що сума витрат на довідки та дозволи, які займають велику питому вагу у даній групі витрат, в основному залежить від кількості тварин.

Перший метод розподілу загальновиробничих витрат можна вважати обґрунтованим якщо витрати часу працівників на вирощування різних культур або груп тварин приблизно однакові, а другий – забезпечує включення непрямих витрат до собівартості тієї продукції, що зумовлюють виникнення відповідної групи витрат.

Висновки з даного дослідження. 1. Використовувана на практиці методика обліку непрямих витрат, що базується на стандартній класифікації витрат та запропонованій різними інструктивними матеріалами системі аналітичних рахунків, статей витрат та облікових реєстрів неспроможна забезпечити керівників сільськогосподарських підприємств та й інших користувачів інформацією про розмір та економічний зміст відображених на рахунках витрат.

2. В основі запропонованого підходу до вдосконалення порядку аналітичного обліку та розподілу непрямих витрат та витрат на ринкову і державну координацію, зокрема, лежать вивчення реальних чинників господарської діяльності, що їх генерують. Облік непрямих витрат доцільно здійснювати за єдиною системою та з поділом інформації у двох напрямках: непрямі витрати та витрати на ринкову і державну координацію.

3. Запропоновані практичні рекомендації з удосконалення аналітичного обліку непрямих витрат сільськогосподарських підприємств дозволяють приймати узгоджені з загальними цілями підприємства дієві коротко- і довгострокові рішення з спрямування ресурсів на забезпечення конкурентних переваг сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах господарювання.

Зважаючи на тенденції зростання непрямих витрат сільськогосподарських підприємств та витрат на ринкову і державну координацію, зокрема, визначено актуальність дослідження порядку їх відображення в обліку.

Література

1. Кирейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Кирейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20 [220]. – С.3-7.
2. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (Проект) // Облік і фінанси в АПК. – 2009. - № 1. – С.7-16.
3. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / [Лузан Ю.А., Жук В.М., Гаврилюк В.М. і ін.] за ред.. В.М.Жука. – К.: Видавництво ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. – 368 с.
4. Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.
5. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" // Галицькі контракти. – 2000. - № 5, - С.82-87.
6. Ананькіна Е.А. Управление затратами / Е.А.Ананькіна, Н.Г. Данилочкина. – М.: "Издательство ПРИОКР", Аналитик, 1998. – 64 с.