

УДК 657.471.62

Г. Є. Павлова,

д. е. н., професор, декан факультету обліку і фінансів,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1400-7348>

О. П. Атамас,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7511-8586>

М. В. Осадча,

здобувачка вищої освіти,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0004-3650-9228>

DOI: 10.32702/2306-6792.2024.22.76

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ТА АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

H. Pavlova,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Dean of the Faculty of Accounting and Finance,
Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine

O. Atamas,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Taxation and Financial
and Economic Security Management, Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine

M. Osadcha,

Student of higher education, Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine

ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF GENERAL PRODUCTION AND ADMINISTRATIVE COSTS IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

Слід зазначити, що стосується витрат на управління, то в бухгалтерському обліку до них належать адміністративні та загальновиробничі витрати. Ці витрати — це сукупність усіх витрат підприємства, які пов'язані з виробничими процесами та з управлінською діяльністю. Хоча ці витрати не прямо впливають на цінність готової продукції, але їх відсутність може призвести до неможливості ведення діяльності. Таким чином, адміністративні та загальновиробничі витрати, як витрати на управління виробничих процесів, повинні бути своєчасно, повно і об'єктивно відображені в обліку.

Визначено, що для ефективного обліку та розподілу загальновиробничих витрат сільськогосподарським підприємствам важливо враховувати специфіку галузі під час формування переліку субрахунків до рахунка 91, статей витрат, назв та складу загальновиробничих витрат, а також визначення нормальної потужності, методів і періодичності їх розподілу та вибору бази для цього розподілу. Всі ці аспекти повинні бути задокументовані в наказі про облікову політику підприємства.

The problem of accounting and distribution of general production costs becomes especially important for determining the total amount of costs and calculating the cost of production. In the modern conditions of adaptation of accounting and tax accounting, it is necessary to substantiate these issues, which leads to the need to develop an accounting policy of the enterprise regarding the accounting and distribution of general production costs. Features of accounting and distribution of these costs at enterprises of various industries are of great scientific interest, as many questions remain unsolved.

As for management costs, in accounting they include administrative and general production costs. These costs are the totality of all costs of the enterprise, which are related to production processes and management activities. Although these costs do not directly affect the value of finished products, their absence can lead to the impossibility of conducting business.

Fixed overhead costs are allocated to each cost object using an allocation base (such as labor hours, wages, output, or direct costs) based on normal production capacity. The amount of this capacity is determined by the enterprise and specified in the Order on accounting policy.

Administrative costs are, by definition, period costs. Therefore, it is important to correctly and timely attribute these costs to a specific reporting period. Before recognizing administrative expenses, it is necessary to determine whether the entity received all the benefits from the expenses in this reporting period. For example, if an annual subscription to the newspaper "All About Accounting" was purchased, these costs should be considered costs of future periods and recorded on account 39 "Expenses of future periods".

For effective accounting and distribution of general production costs to agricultural enterprises, it is important to take into account the specifics of the industry when forming a list of sub-accounts to account 91, cost items, names and composition of general production costs, as well as determining the normal capacity, methods and periodicity of their distribution and choosing the basis for this distribution.

Ключові слова: організація, облік, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, сільськогосподарське підприємство.

Key words: organization, accounting, general production costs, administrative costs, agricultural enterprise.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Система обліку витрат є ключовим елементом функціонування сільськогосподарських підприємств. Питання інновацій у формуванні, обліку та відображенні витрат у фінансовій звітності є надзвичайно актуальними, оскільки їх вирішення може суттєво зміцнити економічний стан підприємства. Проблема обліку та розподілу загальновиробничих витрат стає особливо важливою для визначення загальної суми витрат і обчислення собівартості продукції. У сучасних умовах адаптації бухгалтерського і податкового обліку необхідно обґрунтувати ці питання, що зумовлює потребу в розробці облікової політики підприємства щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат. Особливості обліку та розподілу цих витрат на підприємствах різних галузей викликають значний науковий інтерес, оскільки багато питань залишаються нерозв'язаними.

Що стосується витрат на управління, то в бухгалтерському обліку до них належать адміністративні та загальновиробничі витрати. Ці витрати — це сукупність усіх витрат підприємства, які пов'язані з виробничими процесами та з управлінською діяльністю. Хоча ці витрати не прямо впливають на цінність готової продукції, але їх відсутність може призвести до неможливості ведення діяльності. Таким чином, адміністративні та загальновиробничі витрати, як витрати на управління виробничих процесів, повинні бути своєчасно, повно і об'єктивно відображені в обліку.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемам обліку та розподілу загально-виробничих витрат на підприємствах різних галузей приділяли увагу як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. Серед них можна виділити Ф.Ф. Бутинця, А.К. Сука, П.Л. Сука, О.Г. Кри-

ворота, В.П. Ярмоленка, Т.О. Бондуру, Т. Войтенко, В.О. Озерана та Є. Котлярова. Дослідження обліку адміністративних витрат проводили як іноземні, так і вітчизняні вчені, такі як Ф.Ф. Бутинець, К. Друрі, Р. Ентоні, В.Ф. Палій, А.П. Макаренко, Н.С. Андрющенко, Н.М. Ткаченко, Т.П. Карпова, В.Я. Фаріон та інші. Проте практика обліково-аналітичної роботи в цій сфері щодо обліку та розподілу загальновиробничих і адміністративних витрат потребує конкретизації, уточнення та удосконалення.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Розглядаються специфічні аспекти організації обліку загальновиробничих та адміністративних витрат на сільськогосподарських підприємствах.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Постійні загальновиробничі витрати включають витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються стабільними (або майже незмінними) при зміні обсягів виробництва. Протягом звітного періоду ці витрати формуються в однакових розмірах, незалежно від кількості випущеної продукції, виконаних робіт або наданих послуг. До них належать амортизація, орендна плата за основні засоби, що використовуються у виробництві, витрати на утримання будівель і обладнання цехів, опалення та освітлення, а також витрати на управлінський персонал цеху.

Розподіл постійних загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат здійснюється за допомогою бази розподілу (такої як години роботи, заробітна плата, обсяг виробництва чи прямі витрати) на основі нормальної виробничої потужності. Величина цієї потужності визначається підприємством і зазначається в Наказі про облікову політику.

Базою розподілу є показник (грошовий або натуральний), за яким розраховується норматив (розподіл) загальновиробничих витрат на одиницю. Оскільки фактична потужність за звітний період може коливатися, для визначення величини постійних загальновиробничих витрат, що підлягають віднесенню до собівартості продукції, потрібно помножити запланований норматив постійних витрат на фактичний обсяг діяльності. Усі розподілені витрати є частиною собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат проводиться у наступній послідовності:

1. Загальновиробничі витрати розподіляються на постійні та змінні.

2. Вибір бази розподілу. Кожне підприємство повинно обрати таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільше впливає на величину загальновиробничих витрат. Неправильний вибір бази розподілу може призвести до неточного відображення загальних витрат, які стосуються окремих виробів (робіт, послуг).

При виборі бази розподілу важливо забезпечити, щоб між змінами загальновиробничих витрат і вибраною базою існувала пропорційна або близька до пропорційної залежність. В залежності від специфіки виробництв зазвичай використовують такі бази розподілу загальновиробничих витрат:

— вартість прямих витрат матеріалів — якщо загальновиробничі витрати прямо залежать від кількості і вартості матеріалів, які використовуються у виробництві;

— прямі витрати на оплату праці — якщо загальновиробничі витрати пов'язані з прямими витратами на заробітну плату, застосовується лише на підприємствах з однорідним рівнем механізації та автоматизації;

— години роботи — якщо різниця в заробітній платі робітників незначна;

— витрати на переробку (наприклад, в хімічній та нафтопереробній промисловості); кількість виготовленої продукції (маса);

— машино-години — якщо підприємство має значні капіталовкладення, і загальновиробничі витрати тісно пов'язані з використанням обладнання та техніки.

3. Визначення нормальної потужності підприємства та її вираження. Нормальна потужність підприємства визначається як максимальний обсяг виробництва, який може бути досягнутий за певний період часу, з урахуванням всіх обмежень. Це може бути виражено в одиницях продукції, наприклад, у кількості виготовлених одиниць або машинах-годинах.

4. Обчислення постійних і змінних загальновиробничих витрат при досягненні нормальної потужності. Для розрахунку загальної суми постійних і змінних загальновиробничих витрат при нормальному рівні виробництва необхідно врахувати всі витрати, які підприємство понесе, досягаючи цієї потужності. Суми витрат слід розподілити на категорії залежно від їх природи.

5. Розрахунок нормативу витрат на одиницю бази розподілу. Планові нормативи постій-

Таблиця 1. Відображення в бухгалтерському обліку загальновиробничих витрат рослинництва

| Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума, грн |
|--|-----|-----|-----------|
| Нараховано заробітну плату агроному | 911 | 661 | 940,63 |
| Нараховано амортизаційні відрахування за основними засобами, які використовуються в рослинництві | 911 | 13 | 1164,00 |
| Списано вартість палива, використаного для перевезення зерна з поля | 911 | 203 | 70,80 |
| Списано вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, використаних у рослинництві | 911 | 22 | 200,00 |
| Всього | | | 2375,43 |

Таблиця 2. Відомість розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві за IV квартал

| Об'єкт обліку витрат | Сума прямих витрат, грн | | Сума прямих витрат (без вартості насіння), грн | Загально-виробничі витрати, грн | Кореспонденція рахунків | |
|----------------------|-------------------------|--------------------------|--|---------------------------------|-------------------------|-----|
| | усього | у т. ч. вартість насіння | | | дт | кт |
| Озима пшениця | 31455,29 | 6300 | 25155,29 | 5031,06 | 231 | 911 |
| Кукурудза на зерно | 83938,71 | 16900 | 67038,71 | 13407,74 | | |
| Ярий ячмінь | 19116,47 | 3900 | 15216,47 | 3043,29 | | |
| Соняшник | 31976,65 | 6400 | 25576,65 | 5115,33 | | |
| Соя | 7299,02 | 1500 | 5799,02 | 1159,80 | | |
| Всього | 173786,14 | 35000 | 138786,14 | 27757,22 | | |

них і змінних витрат на одиницю бази розподілу обчислюються шляхом ділення загальних витрат на раніше встановлену нормальну потужність. Це дозволяє отримати нормативи на одиницю, наприклад, на машину-годину, гривню основної заробітної плати або одиницю продукції. Загальновиробничі витрати, які відповідають встановленим нормативам, зараховуються на рахунок 23 "Виробництво", а витрати, що перевищують ці нормативи, відносяться на рахунок 90 "Собівартість реалізації".

Приклад 1: Розподіл загальновиробничих витрат. Загальні витрати у рослинництві за жовтень і листопад 2023 року становили 25697,32 грн, а прямі витрати — 173786,14 грн, включаючи вартість насіння у розмірі 35000 грн. Для обчислення загальних загальновиробничих витрат за грудень, підприємство провело ряд

операцій, які відображаються в бухгалтерському обліку, як показано в таблиці 1.

Для визначення загальної суми загальновиробничих витрат необхідно до витрат за жовтень і листопад додати витрати за грудень: 25697,32 грн + 2375,43 грн = 28072,75 грн. Після цього важливо визначити об'єкти витрат та базу їх розподілу, а також провести розподіл

Таблиця 3. Відомість розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві

| Об'єкт обліку витрат | Пряма оплата праці, грн | Загальновиробничі витрати, грн |
|----------------------|-------------------------|--------------------------------|
| Озима пшениця | 13700 | 4452 |
| Кукурудза на зерно | 36600 | 11892 |
| Ярий ячмінь | 8300 | 2697 |
| Соняшник | 14000 | 4549 |
| Соя | 3200 | 1040 |
| Усього | 75800 | 24630 |

Таблиця 4. Відображення господарських операцій з обліку загальновиробничих витрат

| Зміст господарських операцій | Кореспондуючі рахунки | | Сума, грн |
|---|-----------------------|-----|-----------|
| | дт | кт | |
| Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу | 91 | 661 | 2420,60 |
| Проведено відрахування єдиного соціального внеску | 91 | 65 | 91,98 |
| Списано малоцінні та швидкозношувані предмети для загальновиробничих потреб | 91 | 22 | 42,00 |
| Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення | 91 | 131 | 120,00 |
| Надано послуги допоміжних виробництв для загальновиробничих потреб | 91 | 234 | 300,00 |
| Надано послуги сторонніх організацій для загальновиробничих потреб | 91 | 685 | 250,00 |
| Розподілено та списано суму загальновиробничих витрат | 23 | 91 | 3224,58 |

Таблиця 5. Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат

| Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | | Сума, грн |
|--|-----------------------|--------|-----------|
| | дебет | кредит | |
| Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу | 92 | 661 | 4436,56 |
| Проведено відрахування єдиного соціального внеску | 92 | 65 | 168,60 |
| Надано послуги власним допоміжним виробництвом для потреб адміністративного персоналу | 92 | 234 | 250,00 |
| Нарахована амортизація основних засобів господарського призначення | 92 | 131 | 90,00 |
| Списано запасні частини для потреб апарату управління | 92 | 207 | 320,00 |
| Списано на господарські потреби вартість малоцінних необоротних матеріальних активів | 92 | 112 | 80,00 |
| Списано малоцінні та швидкозношувані предмети для адміністративних потреб | 92 | 22 | 65,30 |
| Списано паливо для потреб управління | 92 | 203 | 120,00 |
| Списано інші матеріали для господарських потреб | 92 | 209 | 162,00 |
| Оплачено готівкою послуги, надані для потреб управління | 92 | 301 | 100,00 |
| Відображено списання витрат на відрядження | 92 | 372 | 102,46 |
| Надано для адміністративних потреб послуги сторонніми організаціями | 92 | 377 | 400,00 |
| В кінці звітної періоду списано суму нерозподілених загальнопромислових витрат на фінансові результати | 791 | 92 | 6294,92 |

загальнопромислових витрат на цю базу. На початку слід обчислити коефіцієнт розподілу.

Для обчислення коефіцієнта розподілу потрібно загальну суму загальнопромислових витрат поділити на загальну суму витрат у рослинництві без вартості насіння: $28072,75 \text{ грн} / (173786,14 \text{ грн} - 35000 \text{ грн}) = 0,20$.

Приклад 2: У цьому випадку загальнопромислові витрати складають 24630 грн, а прямі витрати на оплату праці — 77650 грн. Щоб визначити коефіцієнт, необхідно поділити загальну суму загальнопромислових витрат на загальну суму прямих витрат на оплату праці: $24630 \text{ грн} / 75800 \text{ грн} = 0,32$.

Аналітичний облік за рахунком 91 "Загальнопромислові витрати" здійснюється за місцями виникнення витрат, центрами витрат і статтями (видами) витрат. Господарські операції, пов'язані з нарахуванням загальнопромислових витрат та їх списанням, наведені в таблиці 4.

Витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва та управлінням на рівні всього підприємства, називаються адміністративними витратами.

Адміністративні витрати обліковуються за аналітичними рахунками, які включають: а) витрати на управління підприємством; б) господарські витрати; в) непродуктивні витрати.

Для обліку адміністративних витрат використовується рахунок 92 "Адміністративні витрати". На дебеті цього рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, а на кредиті — їх списання на рахунок 23 "Виробництво". Основні бухгалтерські проводки для обліку адміністративних витрат наведені в таблиці 5.

Адміністративні витрати, за визначенням, є витратами періоду. Тому важливо правильно та своєчасно віднести ці витрати до конкретного звітної періоду. Перед визнанням адміністративних витрат потрібно визначити, чи отримав суб'єкт господарювання всі переваги від витрат саме в цьому звітному періоді. Наприклад, якщо була придбана річна підписка на газету "Все про бухгалтерський облік", ці витрати слід вважати витратами майбутніх періодів і обліковувати на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". Отже, лише частину таких витрат можна віднести до адміністративних витрат цього звітної періоду.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ ДЛЯ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Для ефективного обліку та розподілу загальнопромислових витрат сільськогосподарським підприємствам важливо враховувати специфіку галузі під час формування переліку субрахунків до рахунка 91, статей витрат, назв та складу загальнопромислових витрат, а також визначення нормальної потужності, методів і періодичності їх розподілу та вибору бази для цього розподілу. Всі ці аспекти повинні бути задокументовані в наказі про облікову політику підприємства. Встановлені характеристики адміністративних витрат є складними та різноманітними. Проведений аналіз складу адміністративних витрат відповідно до рекомендацій НП(С)БО 16 "Витрати" пропонує класифікацію адміністративних витрат за певними групами або елементами, з чітким визначенням статей витрат.

Література:

1. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 4. С. 99—103.

2. Маркіна І.А., Вороніна В.Л., Рудич А.І. Теоретичні основи управління витратами. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємство. 2020. № 4 (115). С. 140—147.

3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ міністерства аграрної політики № 132 від 18. 05.2002 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 20.10.2024).

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 20.10.2024).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 20.10.2024).

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.10.2024).

7. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами. Ефективна економіка. 2018. № 7. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/47.pdf (дата звернення: 25.10.2024).

References:

1. Koba, O.V. and Myronova, Yu.Yu. (2016), "Enterprise costs and their classification for the needs of management and economic analysis", Prychornomors'ki ekonomichni studii, vol. 4, pp. 99—103.

2. Markina, I.A., Voronina, V.L. and Rudych, A.I. (2020), "Theoretical foundations of cost management", Derzhava ta rehiony. Seriya: Ekonomika ta pidpryemnytstvo, vol. 4 (115), pp. 140—147.

3. Ministry of Agrarian Policy (2002), Order "Methodical recommendations for planning, accounting and costing of products (works and services) of agricultural enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (Accessed 20.10.2024).

4. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "National regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial reporting",

available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (Accessed 20.10.2024).

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "National provision (standard) of accounting 16 "Expenses", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Accessed 20.10.2024).

6. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 20.10.2024).

7. Podolianshchuk, O. A. (2018), "Accounting in the system of expenses management", Efektyvna ekonomika, [Online], vol. 7, available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/47.pdf (Accessed 25.10.2024).

Стаття надійшла до редакції 06.11.2024 р.



Журнал включено до переліку наукових фахових видань України (Категорія «Б») з **ЕКОНОМІЧНИХ НАУК та ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ** (Наказ Міністерства освіти і науки України № 886 від 02.07.2020)

Спеціальності - 051, 071, 072, 073, 075, 076, 281, 292