

**Сарапіна О.А.**

доктор економічних наук, професор,  
Херсонський національний технічний університет

**Пінчук Т.А.**

кандидат економічних наук, доцент,  
Херсонський національний технічний університет

**Шрам Т.В.**

кандидат економічних наук, доцент,  
Херсонський національний технічний університет

**Sarapina Olga, Pinchuk Tetyana, Shram Tetyana**

Kherson National Technical University

## ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

*У статті розглянуто основні проблеми обліку та розподілу загальновиборничих витрат у сільськогосподарських підприємствах, зокрема агрохолдингах. Досліджено низку особливостей сільськогосподарської галузі та встановлено їх вплив на процес обліку й розподілу загальновиборничих витрат. Досліджено законодавчу базу щодо обліку виробничих та загальновиборничих витрат сільськогосподарських підприємств. Обґрунтовано сутність загальновиборничих витрат підприємства з позиції бухгалтерського та управлінського обліку, наведено перелік загальновиборничих витрат сільськогосподарських підприємств та визначено їх місце в структурі собівартості продукції сільськогосподарського виробництва. Доведено доцільність застосування моделі побудови управлінського обліку для більш повного та достовірного розподілу загальновиборничих витрат у агрохолдингу.*

**Ключові слова:** облік, загальновиборничі витрати, управління, сільськогосподарське підприємство, собівартість продукції, база розподілу, модель обліку.

**Постановка проблеми.** Виробничі витрати є невід'ємним елементом будь-якого підприємства, зайнятого виробництвом продукції, робіт чи послуг. Наявність загальновиборничих витрат (далі – ЗВВ), як правило, свідчить про наявність виробничої інфраструктури на підприємстві. Напевно, неможливо уявити чи знайти приклад сільськогосподарського підприємства, яке б змогло побудувати свій облік без використання витрат загальновиборничих підрозділів. Надто дрібномасштабним та одноманітним повинно було би бути таке виробництво.

Від розмірів та характеру інфраструктури підприємства, галузевих, сезонних та інших особливостей виробництва залежить частка ЗВВ у загальній сумі виробничих витрат, відповідно, ступінь їх впливу на собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства.

Зрозуміло, що для фінансового менеджменту підприємства ступінь впливу ЗВВ на собівартість продукції (робіт, послуг) означає потенційну можливість зниження цієї собівартості. Таким чином, ефективність управління ЗВВ означає ефективність управління інфраструктурою підприємства загалом. Навіть у межах невеликого підприємства побудова ефективної системи управління ЗВВ не є тривіальним завданням.

Що ж говорити тоді не про окремі сільськогосподарські підприємства, а про великі групи підприємств, якими є національні агрохолдинги, що об'єднують у своїй структурі сотні юридично відокремлених суб'єктів господарювання (юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців), які при цьому ще й мають свою спеціалізацію в сільському господарстві та активно співпрацюють між собою: продають продукцію один одному та надають послуги? При цьому окреме господарство – споживач продукції чи послуги як окрема ланка в структурі холдингу не має безпосереднього впливу на собівартість придбаної від іншого господарства продукції чи послуг. Однак кінцевий бенефіціар (власник холдингу) не може дозволити собі залишити ситуацію неконтрольованою. Отже, масштабування бізнесу вимагає від фінансового менеджменту пошуку нестандартних рішень масштабування управлінського обліку, що виходить за межі окремого підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значення, функції, принципи бухгалтерського обліку в управлінні підприємством та пов'язані з ними проблеми досліджували у своїх публікаціях вітчизняні вчені, зокрема С.Ф. Голов, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, Н.Г. Чумаченко, С.О. Левицька, І.А. Білоусова, О.В. Фоміна, С.Ф. Легенчук, О.А. Лаговська.

Дослідженню проблем обліку, розподілу, контролю ЗВВ приділено увагу у працях П.О. Кудика, М.О. Мазуренко, І.О. Левицької, О.В. Іванюти, К.І. Самчук, зокрема у галузі сільського господарства це питання розглядали В.Ф. Мервенецька, Л.В. Гуцаленко, Я.П. Іщенко, М.В. Тюхтій, О.Г. Пономаренко.

Попри велику кількість публікацій, питання безпосереднього впливу обліку ЗВВ на управління сільськогосподарським підприємством залишається недостатньо дослідженим, а наявні дослідження обмежуються окремим підприємством та не передбачають розгалуженої організаційної структури, яку мають агрохолдинги.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є оцінювання можливостей регламентованого (фінансового) та управлінського обліку та розроблення практичних рекомендацій у вирішенні завдань побудови ефективної системи управління ЗВВ як окремого сільськогосподарського підприємства, так і групи взаємопов'язаних підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** Як і в будь-якій іншій галузі, облік ЗВВ на сільськогосподарських підприємствах має як спільні риси, так і свої особливості.

Спільними, тобто не залежними від галузі, рисами є:

- необхідність контролю правильності віднесення витрат до складу загальногосподарських;
- необхідність дотримання встановленого обліковою політикою підприємства порядку формування та розподілу ЗВВ.

До особливостей можна віднести такі:

- вплив на характер ЗВВ зумовлений територіальною та галузевою розгалуженістю інфраструктури сільськогосподарських господарств;
- облік ЗВВ задля їх точного та справедливого розподілу може потребувати високої складності та трудомісткості; особливо ця риса обліку проявляється у господарствах, що мають велику кількість сільськогосподарської техніки, автомобільного транспорту та обладнання;
- кожне сільськогосподарське підприємство залежно від наявної інфраструктури та вимог до якості обліку використовує свої, інколи специфічні бази розподілу ЗВВ як між видами діяльності (галузями), так і між об'єктами обліку одного конкретного виду діяльності.

Отже, облік ЗВВ на сільськогосподарському підприємстві, як і на будь-якому іншому виробничому підприємстві, має такі два основні аспекти:

- відповідність вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; в цьому аспекті облік ще називають фінансовим, а інколи – регламентованим;
- відповідність потребам фінансового менеджменту організації; в цьому аспекті облік називають управлінським.

Не завжди ці два аспекти вдається поєднати в межах однієї облікової системи, а від того, наскільки вдалим є поєднання бухгалтерського та управлінського обліку, залежать такі похідні риси облікової системи, як якість

обліку, зручність отримання зведеної інформації в необхідному розрізі, навантаження на бухгалтера та економіста, співвідношення штату цих спеціалістів у структурі управління та, як наслідок, витрати на управління, гнучкість та ефективність управління загалом.

Відповідно, повна відокремленість бухгалтерського обліку від управлінського є ознакою неефективної побудови обліку, а наслідками такої моделі є дублювання функцій бухгалтера та економіста щодо обліку фактичних витрат підприємства та їх контролю, зростання витрат на управління бізнес-структурою, недостатня взаємодія між підрозділами, складність планування й бюджетування, повільність і неповороткість у прийнятті та реалізації управлінських рішень.

Розглянемо спочатку, якою інформацією щодо обліку ЗВВ забезпечує користувачів фінансовий, тобто регламентований національними положеннями (стандартами), облік.

Крім Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [1] (далі – Закон про бухгалтерський облік), облік виробничих витрат сільськогосподарських підприємств та ЗВВ як їх складової частини регламентують загальноприйняті П(С)БО 16 «Витрати» [2] та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3].

Вибір підприємством облікової політики щодо ЗВВ регламентується п. 16 П(С)БО 16 «Витрати», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. П(С)БО 16 «Витрати» поділяє ЗВВ на постійні та змінні, встановлює принципи розподілу ЗВВ та зобов'язує підприємство самостійно встановити перелік і склад змінних і постійних ЗВВ, а також вибрати для підприємства базу розподілу змінних та розподілених постійних ЗВВ. Ці аспекти є елементами облікової політики підприємства стосовно ЗВВ та обов'язково мають бути закріплені в обліковій політиці підприємства.

Водночас бухгалтерський облік у сільському господарстві регулюють галузеві П(С)БО 30 «Біологічні активи» [4], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 [5] та Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [6].

Склад ЗВВ сільськогосподарських підприємств наведений у п. 2.21 Методичних рекомендацій № 132, який загалом узгоджується з п. 15 П(С)БО 16 «Витрати».

ЗВВ на сільськогосподарських підприємствах передбачають досить складний порядок розподілу. Під час віднесення витрат до собівартості перш за все повинен дотримуватися головний принцип: якщо витрати можна пов'язати з певним об'єктом калькуляції, то їх треба відносити прямо. Витрати підлягають розподілу тільки тоді, коли об'єктів декілька. Причому для певних видів ЗВВ застосовують свою базу розподілу [7].

Згідно з п. 3.17 Методрекомендацій № 132 витрати на утримання основних засобів, що обліковуються на рахунку 91 (включаючи орендну плату), відносять до собівартості продукції окремих культур і видів незавершеного виробництва у такому порядку:

- 1) тракторів – пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних і будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);
- 2) ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;
- 3) сівалок – пропорційно площі посіву культур;
- 4) технічних засобів для збирання врожаю – прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;
- 5) машин для внесення добрив до ґрунту – пропорційно фізичній масі внесених добрив;
- 6) меліоративних споруд – пропорційно меліорованим площам;
- 7) приміщень для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені до певних культур, розподіляють між ними, а також пасовищами та сінокосами пропорційно площі поливних земель.

Витрати на утримання тваринницького приміщення, де розміщено декілька видів худоби, розподіляють пропорційно зайнятій площі.

Витрати на утримання допоміжних та підсобних (промислових) виробництв відносять до кожного з виробництв безпосередньо або розподіляють між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт або сумі витрат на оплату праці робітників, зайнятих виконанням виробничих операцій.

Бригадні, фермські, цехові та ЗВВ рослинництва, тваринництва й промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування й обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів, належать до собівартості тільки тієї продукції, яка виробляється в цій бригаді, фермі, цеху чи у відповідній галузі (п. 3.21 Методрекомендацій № 132).

Інший порядок розподілу ЗВВ установлено щодо витрат, які стосуються всіх напрямів діяльності господарства (п. 2.21 Методрекомендацій № 132). Ці витрати обліковують на окремому субрахунку рахунку 91 і розподіляють між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно загальній сумі прямих витрат за вираженням вартості насіння (у рослинництві), кормів (у тваринництві), сировини, матеріалів і напівфабрикатів (у промислових підрозділах).

Щоб управляти витратами, необхідно мати відповідну інформацію для прийняття управлінських рішень. Є логічним, що така інформація може бути отримана лише шляхом аналізу. Аналіз передбачає порівняння звітних чи поточних показників з плановими (бюджетними). Інакше для порівняння можуть бути використані лише зіставні показники минулих періодів.

Отже, механізм управління витратами на підприємстві має включати такі функції:

- 1) накопичення облікових даних;
- 2) поточний контроль облікових даних;
- 3) зведення накопичених даних у необхідні для аналізу показники;
- 4) аналіз відхилень фактичних показників від планових чи відповідних показників минулих періодів;
- 5) пошук шляхів усунення виниклих відхилень;
- 6) виконання рішень фінансового менеджменту підприємства.

Раціональна побудова управлінського обліку на підприємстві передбачає максимально можливе використання даних бухгалтерського (регламентованого) обліку як джерела фактичних даних управлінського обліку, тобто дані бухгалтерського обліку мають братися за основу та коригуватися (за необхідності) для отримання співставних показників бюджету. Тут все залежить від якості даних бухгалтерського обліку та правил і принципів бюджетування, затверджених фінансовим менеджментом підприємства. Розглянемо докладніше.

Для правильного відображення не лише загально-виробничих, але й будь-яких інших витрат у загальній системі витрат підприємства необхідне чітке розуміння центру витрат (підрозділу підприємства) та їх спрямованості (виходячи з економічного змісту та класифікації витрат, використовуваних на підприємстві). Лише таким чином можна уникнути викривлень у формуванні загальної суми ЗВВ. До того ж не кожне підприємство може забезпечити всі необхідні передумови для докладного й правильного регламентованого обліку ЗВВ, серед яких слід назвати:

- передбачену обліковою політикою підприємства чітку класифікацію і поділ витрат, що, як правило, забезпечуються якісною роботою економічного підрозділу підприємства та узгоджуються з бюджетуванням;
- коректне й докладне заповнення первинної документації;
- можливості облікової інформаційної системи;
- наявність достатнього штату облікових працівників;
- достатній рівень кваліфікації бухгалтера та керівника виробничого підрозділу тощо.

Вважаємо, що якість даних бухгалтерського обліку, особливо в питаннях виробничого обліку й обліку ЗВВ як його складової частини, також великою мірою залежить від системної роботи економічних підрозділів підприємства. Бюджетування як механізм контролю витрат підприємства дає змогу значно скоротити кількість облікових помилок, оскільки фактичні (облікові) дані оперативно зіставляються із запланованими. Відповідно, облікові помилки, пов'язані з невідповідним визначенням центру витрат та виду діяльності, своєчасно виправляються.

Часто господарські операції не фіксуються з необхідним ступенем деталізації у первинних документах та регістрах обліку. Причинами такого стану первинної документації можуть бути:

- недостатній рівень контролю з боку відповідальних осіб (головного бухгалтера, керівника підприємства, керівника підрозділу тощо);
- занижені вимоги керівництва підприємства до якості управлінського обліку на підприємстві чи його відсутність взагалі;
- недостатність ресурсів для забезпечення повноцінної фіксації та оброблення господарських операцій (людських, інформаційних тощо);
- встановлення обліковою політикою підприємства безальтернативного відображення витрат по окремих центрах витрат;
- навмисне уникнення повноцінної фіксації змісту операції задля зловживань (завищення обсягів роботи, витрати запасів, нарахування заробітної плати) чи зменшення обсягу облікової роботи.

Для обліку ЗВВ перелічені моменти є критичними, оскільки ведуть до послаблення внутрішньогосподарського контролю, втрати достовірності даних бухгалтерського обліку та вимагають додаткових зусиль для отримання правильних даних в управлінському обліку.

Кінцевим етапом управлінського обліку ЗВВ, як і в регламентованому обліку, є їх розподіл на декілька об'єктів обліку за заздалегідь встановленою методикою. Розподіл може проводитися в кілька етапів з використанням проміжних підрозділів чи іншого групування витрат, поки вся сформована сума витрат не потрапить до кінцевих об'єктів обліку та калькулювання. Кожний етап розподілу може використовувати свою базу розподілу, найбільш справедливу з точки зору підприємства.

Варіант побудови управлінського обліку ЗВВ розглянемо на прикладі ЗВВ механізації.

Так, найбільшим українським агрохолдингом в управлінському обліку як бази розподілу ЗВВ, пов'язаних з роботою сільськогосподарської техніки та транспорту, на всіх рівнях розподілу прийнята сума витрат на запасні частини. Менеджмент

холдингу вважає, що це дає змогу адекватно розподілити витрати між сучасною (потужною) та застарілою (малопродуктивною та ненадійною, переважно повністю зношеною) сільськогосподарською технікою та транспортом.

При цьому вся техніка в холдингу розподілена між так званими парками. Переважно це машино-тракторний, зернозбиральний, вантажний, спеціальний, легковий парки. Однак присутні також менш поширені кормозбиральний, бурякозбиральний, буряконавантажувальний, зрошувальний, початкозбиральний, тепловозний парки.

Згідно з прийнятою холдингом обліковою політикою в управлінському обліку сума ЗВВ механізації формується на трьох рівнях (рис. 1).

1) ЗВВ підрозділу – це найнижчий рівень ЗВВ. Це витрати, які в обліку вже віднесені до визначеного підрозділу (парку) техніки, тому вони підлягають розподілу між одиницями техніки лише свого парку. Найпоширенішим прикладом є витрати на експлуатацію причіпного обладнання.

2) ЗВВ на рівні підрозділів «АТП» та «МТП» – це витрати, які можна розподілити між кількома конкретними парками: АТП – між автомобільними парками, МТП – між комбайнами й тракторами.

3) ЗВВ на рівні підрозділу «Механізація» – це витрати, які мають бути розподілені між усіма парками, які присутні в структурі підприємства.

Таким чином, за умови використання як основи даних бухгалтерського обліку основним поточним завданням управлінського обліку загальногосподарських витрат є їх трансформація з проведенням таких необхідних коригувань:

- коригування відвертих помилок, допущених бухгалтером під час відображення господарської операції;
- розшифровка (відновлення) показників бухгалтерського обліку, що з різних причин відображені згорнуто чи з недостатнім ступенем деталізації;

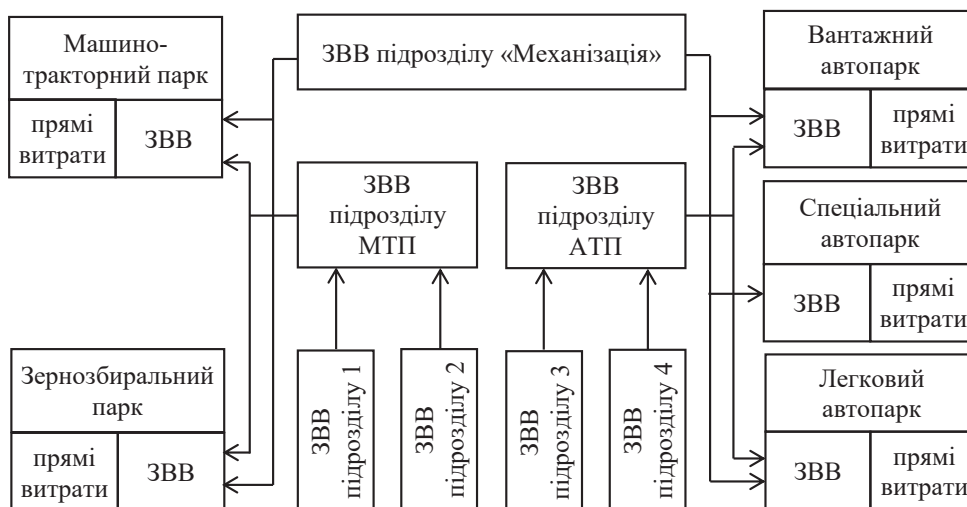


Рис. 1. Модель управлінського обліку ЗВВ підприємства на прикладі ЗВВ механізації



– коригування й розподіл накопиченої в бухгалтерському обліку суми ЗВВ відповідно до правил і принципів, затверджених фінансовим менеджментом підприємства;

– аналіз відхилень від планових показників та показників минулих періодів, підготовка висновків для керівництва підприємства.

Серед основних стратегічних завдань управлінського обліку слід назвати його вдосконалення задля підвищення ефективності та скорочення витрат ресурсів підприємства на його забезпечення.

В межах такої структури, як агрохолдинг, завдання збирання, передачі та оброблення управлінської облікової інформації значно ускладнюються. Є декілька причин цього.

1) Управлінський аспект пов'язаний з конфіденційністю отриманою для потреб управління підприємством облікової інформації. Вищий фінансовий менеджмент агрохолдингу сумлінно оберігає від можливого витоку саме консолідовану управлінську інформацію. Навіть у межах холдингу інформація між окремими регіональними управліннями передається дозовано, а саме лише необхідні показники. Крім того, агрохолдинги як представники великого бізнесу широко використовують податкову оптимізацію. З цих зрозумілих причин інформація управлінського обліку зазвичай є повністю відкритою лише для власника та вищого керівництва агрохолдингу. Цей фактор є стримуючим у проведенні досліджень таких структур, оскільки досліднику часто доводиться спиратися не на офіційну, а на інсайдерську інформацію.

2) Окремі господарства від початку залучаються до структури агрохолдингу як юридично відокремлені суб'єкти господарювання. З точки зору управлінського обліку це вимагає використання інноваційних облікових механізмів та потужної гнучкої системи адміністрування на всіх етапах планування та контролю виконання бюджету. Між тим рівень ЗВВ у складі собівартості послуг, які надаються одним господарством агрохолдингу іншому, може мати вирішальне значення.

Так, наприклад, багато господарств у складі агрохолдингів недостатньо забезпечені власною технікою та транспортом. Задля обслуговування таких господарств у структурі холдингу створюються спеціалізовані механізовані підрозділи (відділення), в яких зосереджуються сільськогосподарська техніка й транспорт. Власних основних виробництв вони не мають, але для забезпечення виконання своєї основної функції (обслуговування інших господарств) лише наявності сільськогосподарської техніки й транспорту недостатньо. Звичайно, такі відділення створюють для себе необхідну інфраструктуру: механізовані двори та ангари використовуються для зберігання техніки, майстерні – для її ремонту, паливні склади та паливозаправники – безпосередньо для забезпечення роботи на об'єкті (у полі, на фермі тощо), склади зберігання запчастин, сервісні підрозділи – для поточного обслуговування та аварійного ремонту тощо. Відповідно,

витрати на утримання таких допоміжних підрозділів включають:

– витрати на оплату праці та ЄСВ (начальника механізованого двору, начальника майстерні, слюсарів-ремонтників, обліковця, начальника складу ПММ, чергових водіїв, сервісних інженерів, комірників тощо);

– витрати на проживання та харчування персоналу;

– витрати на амортизацію чи оренду приміщень, обладнання та допоміжного транспорту;

– витрати на обслуговування та ремонт різноманітного обладнання, зокрема причіпного та навісного обладнання до сільськогосподарської техніки;

– витрати на охорону праці та забезпечення пожежної безпеки;

– транспортні витрати тощо.

Крім того, сільськогосподарська техніка для виконання робіт к межах холдингу може переміщуватися на великі відстані на так званих тралах сторонніми перевізниками.

Це типовий перелік ЗВВ, пов'язаних з утриманням сільськогосподарської техніки та транспорту, без яких техніка практично функціонувати не може. Ці витрати мають постійний чи умовно постійний характер, а після розподілу разом з прямими витратами (пряма заробітна плата та ЄСВ, паливо-мастильні матеріали, запасні частини та послуги з ремонту, амортизація чи орендна плата) формують собівартість послуг сільськогосподарської техніки та транспорту, або, як їх ще називають, послуг парків.

З урахуванням описаної схеми спрощена модель обліку ЗВВ у межах холдингу на прикладі собівартості послуг парків матиме такий вигляд (рис. 2).

За цією схемою під час проведення аналізу собівартості продукції підприємства 2 (замовника послуг) фінансовий менеджмент холдингу повинен мати можливість оцінити вплив на неї вартості послуг, зокрема ЗВВ, машинно-тракторного парку підприємства 1 (виконавця послуг).

За інсайдерською інформацією рівень ЗВВ у собівартості послуг парків агрохолдингу може досягати таких середньорічних значень: машино-тракторний парк – 60%; зернозбиральний парк – 50%; автопарк вантажний – 17%; автопарк спеціальний – 7%; автопарк легковий – 1%; зрошувальний парк – 17%; кормозбиральний парк – 32%. Таким чином, для машино-тракторного та зернозбирального парків ЗВВ мають фактично вирішальне значення.

Зменшення частки ЗВВ у парках є можливим у таких напрямках:

– збільшення обсягів робіт на одиницю техніки; для холдингу реальним варіантом вирішення цього завдання є лише залучення сторонніх замовників робіт;

– оптимізація переліку техніки задля позбавлення непродуктивних витрат, тобто зважений підхід до розподілу обсягів робіт між наявними одиницями техніки (наприклад, між тракторами марки МТЗ чи більш продуктивними та одночасно більш дорогими в експлу-

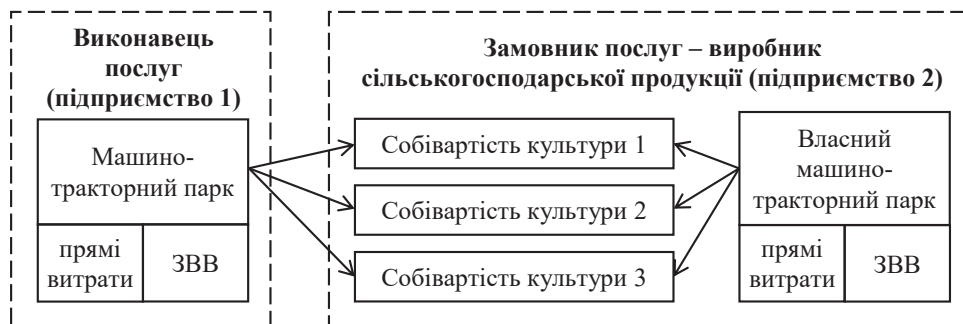


Рис. 2. Модель обліку ЗВВ у межах холдингу на прикладі собівартості послуг парків

атації тракторами марки “John Deere”), відмова від експлуатації техніки, систематично недостатньо завантаженої обсягами робіт;

– безпосереднє скорочення сум ЗВВ за центрами їх виникнення.

**Висновки.** ЗВВ на сільськогосподарських підприємствах відображають рівень витрат на утримання виробничої інфраструктури та є дієвим важелем управління ефективністю її використання, резервом скорочення собівартості сільськогосподарської продукції. Рациональна побудова управлінського обліку на підприємстві, зокрема обліку ЗВВ, передбачає максимально можливе використання даних фінансового обліку шляхом їх трансформації для отримання співставних показників бюджету.

В межах такої структури, як агрохолдинг, підсистема управлінського обліку ЗВВ має забезпечувати не лише вертикальні зв'язки (можливість накопичення суми ЗВВ у підрозділах нижчого рівня, їх консолідацію та розподіл у підрозділах верхнього рівня в межах одного підприємства), але й горизонтальні (можливість передачі даних про ЗВВ у складі собівартості продукції та послуг від одного підприємства холдингу іншому підприємству).

З огляду на специфічні особливості обліку ЗВВ, його трудомісткість та вимоги до інформативності вирішення завдань управління ЗВВ вимагає використання інноваційних облікових механізмів та потужної гнучкої системи адміністрування на всіх етапах планування та контролю виконання бюджету.

#### Список літератури:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 15.05.2020).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. Дата оновлення: 11 листопада 2016 р. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.05.2020).
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. Дата оновлення: 5 січня 2018 р. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.05.2020).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. Дата оновлення: 5 січня 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 10.05.2020).
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. Дата оновлення: 30 грудня 2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (дата звернення: 10.05.2020).
6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. Дата оновлення: 31 жовтня 2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення: 10.05.2020).
7. Бобро А.В. Собівартість сільгосппродукції: особливості розрахунку. *Податки та бухгалтерський облік*. 2016. № 100. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/december/issue-100/article-23827.html> (дата звернення: 15.05.2020).

#### References:

1. Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. No. 996-XIV [Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine” from 16.07.1999 No. 996-XIV]. Available at: <http://link.pub/19275602> (accessed: 15.05.2020).
2. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 16 “Vytraty” : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. No. 318 [Provisions (standard) of accounting 16 “Costs”]. Available at: <http://www.rada.gov.ua> (accessed: 15.05.2020).

3. Instructions on applying the Chart of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: approved by the Ministry of Finance of Ukraine, no. 291, from 30 November, 1999, Parliament of Ukraine. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed: 10.05.2020).

4. Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku № 30 “Biolohichni aktyvy” : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.11.2005 r. No. 790 [Provisions (standard) of accounting 30 “Biological Assets”]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (accessed: 10.05.2020).

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2006). Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biolohichnykh aktyviv [Methodological recommendations for accounting for biological assets]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (accessed: 10.05.2020).

6. The Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001). Metodychni rekomendatsii z planuvannya, obliku i kalkulyuvannya sobivartosti produktsii (robit, poslug) silskogospodarskyh pidpryemstv [Guidelines for planning, accounting and calculation of cost of goods (works, services) farms]. Available at: <http://www.rada.gov.ua> (accessed: 15.05.2020).

7. Bobro A.V. (2016). Sobivartist silgospproduktsii: osoblyvosti rozrahunku [The cost of agricultural products: features of the calculation]. Taxes and accounting, no. 100. Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/december/issue-100/article-23827.html> (accessed: 15.05.2020).

## УЧЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ В УПРАВЛЕНИИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

*В статье рассмотрены основные проблемы учета и распределения общепроизводственных расходов в сельскохозяйственных предприятиях, в частности агрохолдингах. Исследован ряд особенностей сельскохозяйственной отрасли и установлено их влияние на процесс учета и распределения общепроизводственных расходов. Исследована законодательная база по учету производственных и общепроизводственных расходов сельскохозяйственных предприятий. Обосновано сущность общепроизводственных расходов предприятия с позиции бухгалтерского и управленческого учета, приведен перечень общепроизводственных расходов сельскохозяйственных предприятий и определено их место в структуре себестоимости продукции сельскохозяйственного производства. Доказана целесообразность применения модели построения управленческого учета для более полного и достоверного распределения общепроизводственных расходов в агрохолдинге.*

**Ключевые слова:** учет, общепроизводственные расходы, управление, сельскохозяйственное предприятие, себестоимость продукции, база распределения, модель учета.

## ACCOUNTING FOR OVERHEAD COSTS IN THE MANAGEMENT OF AN AGRICULTURAL ENTERPRISE

*Total production costs are an effective lever for managing the efficiency of production infrastructure, a reserve for reducing the cost of agricultural products. Depending on the peculiarities of the organization, production technology and management and analysis needs of the agricultural enterprise, it is necessary to determine and approve in the order of accounting policy performance indicator, which determines the normal capacity, list and composition of variable and fixed overheads, frequency of distribution and write-off total production costs, also determine the basis for the distribution of these costs, as it depends on the completeness of the inclusion of total production costs in production costs. The article deals with the main problems of accounting and distribution of total production costs in agricultural enterprise, in particular agricultural holdings. A number of peculiarities of the field of agricultural industry have been investigated and their influence on the process of accounting and distribution of total production costs has been established. The legislative base on accounting for production and overhead costs of agricultural enterprises has been studied. The essence of total production costs of the enterprise from the point of accounting and management is substantiated, the list of total production costs of agricultural enterprises is given and their place in the cost structure of agricultural products is determined. The expediency of applying models of building management accounting for a more complete and reliable distribution of total production costs in agricultural holdings has been proved. According to the results of the study, the order of rational construction of management accounting of total production costs, which meets the needs of budgeting, is proposed, and the method of their distribution is considered. The expediency of organization in agro holdings of management accounting of total production costs both in lower level divisions, their consolidation and distribution in upper level divisions within one enterprise, and possibility of transfer of data on total production expenses as a part of prime cost of production and services from one enterprise of holding to another enterprise.*

**Key words:** accounting, total production costs, management, agricultural enterprise, cost of production, distribution base, accounting model.