

Світлана Крамарчук

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБ'ЄКТИВНОЇ ЗАГОТІВЕЛЬНОЇ СОБІВАРТОСТІ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ НА ПЛОДООВОЧЕВИХ КОНСЕРВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Однією з важливих проблем, що входить до компетенції обліку матеріальних ресурсів є процес формування фактичної заготівельної собівартості сировини та матеріалів. На її актуальність вказують багато вітчизняних та зарубіжних економістів (Палій В.Ф.[4], Мех Я.В., Степанюк А.П., Петренко С.С., Раффінг Л.Т. [5]). Особливо актуальним це питання є для матеріаломістких галузей промисловості, до яких належить плодоовочеве консервне виробництво. Оптимальна вартісна оцінка заготівлі сировини та матеріалів в значній мірі сприяє здійсненню інформаційної та оцінюючої функції обліку, підвищенню його оперативності.

Запропонована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси" оцінка матеріалів за первісною вартістю безпосередньо відповідає принципу реальності обліку, проте застосовувати її у поточному обліку матеріалів важко. Проблема пов'язана передусім зі складністю визначення первісної вартості кожного номенклатурного номера матеріалів, кількість яких на консервних підприємствах є значною. Для обчислення первісної вартості, згідно стандарту, слід розподіляти інформаційні, посередницькі послуги і транспортно-заготівельні витрати за видами матеріалів, приєднуючи їх до купівельної вартості кожного з видів, однак часто на практиці такі витрати є спільними для кількох видів матеріалів і розподілити їх можна лише умовно. Тому поточний облік матеріалів за первісною вартістю можливо реально застосувати лише на підприємствах з обмеженою номенклатурою матеріалів, які надходять великими партіями. Виходячи з цього, були внесені зміни до Положення (стандарту) №9 "Запаси", які передбачають ведення транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку і їх розподіл здійснюється по аналогії старого національного обліку.

Суми сплачені постачальнику (продавцю) відповідно до умов договору в консервній промисловості являють собою закупівельні ціни на сільськогосподарську сировину, які

визначають за прейскурантом або договором. До них входить додаткова плата за підвищену якість і доставку сировини на заготівельний пункт чи скидка в межах норм непридатних, відсортованих плодів та овочів. Відмітимо, що договірні закупівельні ціни в консервній промисловості зазнають значних коливань в залежності від виду і сорту сировини, періоду заготівлі, природнокліматичної зони і т.д. Крім закупівельної ціни, згідно зі стандартом № 9, первісна вартість включає перелік витрат транспортно-заготівельної діяльності. Проте на практиці, на момент оприбуткування виробничих запасів на склад відсутні: по-перше, товарно-транспортні та залізничні накладні на перевезення цих матеріалів; по-друге – рахунки на проведені сторонніми організаціями заготівельні витрати, а також вартість цих витрат, здійснених власними силами. А це, в свою чергу, не дає змоги включити ці витрати у первісну вартість.

В економічній літературі питання про склад транспортно-заготівельних витрат носить дискусійний характер. Звичайно, з точки зору держави та і завдань фінансового обліку важливим є реальне відображення витрат господарювання не залежно в склад яких статей вони списуються: на заготівельну собівартість, на витрати виробництва, на загальногосподарські витрати чи адміністративні, всі вони в кінці відображаються в фінансових результатах підприємства. Проте, з точки зору підприємства списання конкретних витрат на певні статті має важливе значення, дає чіткішу картину ефективності функціонування підприємства. Коли ряд витрат списуються на фактичну собівартість заготівлі гамузом, управлінській підсистемі підприємства для аналізу своєї діяльності потрібно проробляти додаткову роботу по перерозподілу тих же витрат відповідно до компетенції їх здійснення, чого можна було б уникнути. Ряд спеціалістів вважає, що витрати пов'язані з складуванням, доставкою матеріалів із складів до робочих місць доцільно обліковувати в складі витрат по утриманню і експлуатації машин і обладнання. Інші ж, представниками яких є Валуєв Б.І. [2:153], Чечета А.П. [7:105] додержуються думки, що вищеназвані витрати варто включати в склад заготівельної собівартості матеріальних ресурсів. Відсутня єдина думка на рахунок обліковування таких витрат, як утримання складів і відділів матеріально-технічного постачання. Так, Безруких П.С. [1:86] рекомендує включати вищезгадані витрати в склад управлінських. В свою чергу, Валуєв Б.І. [2:153] рахує за доцільне обліковувати їх в складі заготівельної собівартості. Чечета А.П. [7:106] та Кашаєв А.Н. [3:56] пропонують таке вирішення даної проблеми: витрати по утриманню загальнозаводських складів – відносити на заготівельну собівартість матеріальних ресурсів, а по утриманню відділів матеріально-технічного постачання – на загальновиробничі витрати, що на їх думку дасть змогу більше конкретизувати витрати і проводити аналіз щодо доцільності та своєчасності.

Звертаючись до зарубіжного досвіду, відмітимо, що Американський інститут присяжних бухгалтерів вважає, що "...основою обліку матеріальних запасів є собівартість, яку в цілому визначають як оплачену ціну або видану компенсацію під час придбання засобів" [6:182]. Встановлюючи таким чином собівартість матеріальних цінностей, передбачено включати такі її елементи: суму за рахунком-фактурою мінус знижки; вартість фрахту, включаючи суму страхування "товарів у дорозі"; відповідні податки і тарифи. Інші витрати, пов'язані з придбанням, прийманням і складуванням, на думку вищеназваних вчених, також потрібно включати у собівартість матеріальних запасів. Але на практиці настільки складно розподілити ці витрати між окремими виробами, що їх здебільшого обліковують як витрати звітного періоду, а не як елементи собівартості матеріальних запасів.

На основі аналізу економічної літератури та досвіду роботи консервних підприємств, вважаємо оптимальним наступний варіант вирішення сформульованої проблеми. Пропонуємо проводити зарахування виробничих запасів на баланс підприємства за цінами постачальників згідно з товарно-транспортними накладними. Всі інші витрати, передбачені стандартом №9 "Запаси", крім сум, сплачених постачальникам, розмежувати на транспортні й заготівельно-складські й доповнити іншими витратами, не передбаченими стандартом, але пов'язаними із придбанням або зберіганням виробничих запасів (пропозиції аргументуємо по ходу). Так, до транспортних витрат пропонуємо включати наступні: витрати згідно з товарно-транспортними та залізничними накладними; амортизацію власних засобів; вартість пально-мастильних матеріалів та поточний ремонт власного транспорту, безпосередньо зайнятого на перевезенні матеріалів; заробітну плату водіїв та нарахування на неї; витрати на страхування транспортних засобів. На нашу думку, їх облік доцільно вести протягом місяця на субрахунок 2011 рахунку 20 "Запаси", або на субрахунок 291 рахунку 29.

Стосовно заготівельно-складських витрат, то до них пропонуємо віднести: суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, які не відшкодовуються підприємству; сума ввізного мита; амортизація приміщень матеріальних складів та витрати по зберіганням (*витрати по*

зберіганні плодоовочевої сировини традиційно в нашій країні відносилися до заготівельної собівартості, причина в тому, що різні види сировини вимагають різних методів зберігання, себто холодильних установок, провітрювання, застосування дії змінного електромагнітного поля надвисокої частоти, імпульсивного магнітного поля, інфрачервоного опромінення, отже можна виділити дорожчу і дешевшу в плані зберігання продукцію, тому для об'єктивного обліку ці витрати повинні відноситися на сировину прямо – в ідеалі, або в залежності від об'єктивних коефіцієнтів, а в складі загальновиробничих витрат ці витрати нівелюються, губляться в загальній масі, що в принципі не дає ніяких переваг для ведення фінансового обліку і одночасно утруднює, на наш погляд управлінський облік на підприємстві); заробітна плата, нарахування, суми відряджень працівників відділу матеріально-технічного постачання, працівників складів та вантажників; витрати по визначенню якості матеріальних ресурсів та суми недостач у межах норм природних втрат при зберіганні (ці витрати в даний час обліковуються в складі загальновиробничих, однак якість матеріальних ресурсів і величина їх втрат часто прямо пропорційно залежать від заготівельної діяльності, часу та виду транспортування, способів завантаження та складування); витрати на страхування вантажів; комісійні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням виробничих запасів. Для обліку цих витрат може бути використаний субрахунок 2012 рахунку 20 "Виробничі запаси" або на субрахунок 292 рахунку 29.

Витрати по доведенню матеріальних ресурсів до стану, в якому вони придатні до використання, які відповідно до стандарту бухгалтерського обліку № 9 "Запаси" відносяться до фактичної собівартості матеріалів вважаємо за доцільне списувати на витрати виробництва, так як за своєю економічною суттю це, на нашу думку є первинна переробка, що логічно повинна включатися в технологічний процес. Що ж до витрат пов'язаних з одержанням інформаційних і посередницьких послуг, то хоча вони відносяться безпосередньо до придбання матеріальних ресурсів, віднесення їх на первісну вартість є питанням проблемним. В умовах старої системи обліку дані витрати належали до статей: *витрати по організації сировинної бази* і становили в плодоовочевій консервній галузі 0,7% в собівартості заготівлі та *витрати на оплату праці робітників апарату управління* – відповідно 2,6%. В принципі стаття *витрати по організації сировинної бази* могла відноситися на заготівельну собівартість прямо в зв'язку з відсутністю системної організації управлінського обліку. На сучасному ж етапі, практика показує, що управлінська система обліку збирає інформацію про ринок постачальників в комплексі з інформацією про ринки збуту, конкурентів і іншою, для того щоб проаналізувати її з метою прийняття ряду управлінських рішень, і щодо доцільності покупки певної партії сировини, і в загальному, щодо ефективного функціонування власного підприємства. Отже, виділення з загальних витрат на одержання потоку даної інформації лише витрати на інформаційні послуги по придбання конкретної сировини, в переважних випадках, може носити лише умовний характер, що здійснювати з нашої точки зору недоцільно. За економічною суттю дані витрати є продуктом управління, тобто логічніше відносити їх до адміністративних витрат. Управлінській системі обліку в деяких випадках можливо і доречно структуризовувати вище наведені витрати, проте це вже управлінський аспект обліку.

Запропонована методика, на нашу думку, дає можливість об'єктивно обліковувати заготівельну собівартість, і уникати багатьох невизначених моментів, умовних баз розподілу та штучного заниження, або завищення норм витрат матеріальних ресурсів на виробництво. Вважаємо, що нові стандарти обліку на сучасному етапі проходять період адаптації до вітчизняної економіки і мають ще значний резерв для удосконалення, що є перспективою для подальших досліджень в поданому напрямку.

Література

1. Безруких П.С. Бухгалтерский учет в СССР. - Под ред. Чл.-кор АН УССР Н.Г.Чумаченко.-М.: Финансы, 1976.-96с. 2.Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности.-М.: Финансы и статистика,1984.-215с. 3.Кашаев А.Н. Виробничий облік в умовах ринку.- Бухгалтерський облік.-1994.-№8.-С.52-57. 4.Палій В.Ф. Оцінка активів підприємства в бухгалтерському обліку.- Бухгалтерський облік.-1991.-№5.-С.3-7. 5.Раффинг Л.Г. Решение учетных проблем на советских совместных предприятиях. - Контроллинг, 1991.-№1.-С.101-109. 6.Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: Управленческий аспект.-М.: Финансы и статистика.-1995.-С.169-189. 7.Чечета А.П. Экономия материальных ресурсов: пути совершенствования учета и анализа.-М.: Финансы, 1983 - 176 с.

Анотація

В статті запропоновано удосконалення методики формування заготівельної собівартості