

УДК 657

**О.Б. Пугаченко, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## **Пропозиції щодо формування, розподілу та відображення в обліку витрат сфери матеріального забезпечення хлібопекарних підприємств**

У статті наведено авторські пропозиції з удосконалення порядку формування, розподілу та відображення в обліку витрат сфери матеріального забезпечення хлібопекарних підприємств. Нами представлено приклад розподілу сукупних витрат сфери матеріального забезпечення за напрямками витрат на підприємствах, що застосовують окремий рахунок «Витрати на матеріальне забезпечення виробництва» та на цій основі – варіанти формування первісної вартості запасів.

**запаси, матеріальне забезпечення, витрати, хлібопекарні підприємства, облік, витрати сфери матеріального забезпечення, первісна вартість**

**О.Б. Пугаченко**

*Кіровоградский национальный технический университет*

**Предложения по формированию, распределению и отражению в учете расходов сферы материального обеспечения хлебопекарных предприятий**

В статье приведены авторские предложения по совершенствованию порядка формирования, распределения и отражения в учете расходов сферы материального обеспечения хлебопекарных предприятий. Нами представлено пример распределения совокупных издержек сферы материального обеспечения по направлениям расходов на предприятиях, применяющих отдельный счет «Расходы на материальное обеспечение производства» и на этой основе - варианты формирования первоначальной стоимости запасов

**запасы, материальное обеспечение, расходы, хлебопекарные предприятия, учет, расходы сферы материального обеспечения, первоначальная стоимость**

Практика визначення сукупних витрат сфери постачання на хлібопекарних підприємствах доводить, що витрати, які виникають у процесі придбання, транспортування, зберігання та відпуску матеріалів загальною сумою не нагромаджують і не обліковують. Це суттєво ускладнює планування, контроль, економічний аналіз і регулювання витрат сфери постачання, відповідно, зменшує можливості виявлення та використання резервів підвищення ефективності.

У наших попередніх роботах [1, 2, 3, 4], обґрунтовано необхідність формування сукупних витрат сфери матеріального забезпечення; ми запропонували механізм їх нагромадження, навели номенклатуру статей витрат на матеріальне забезпечення виробництва хлібопекарних підприємств. Тому абсолютно логічним є наступний крок – пропозиція механізму розподілу нагромаджених витрат та розроблення моделей відображення їх в обліку.

Метою даної статті є розробка пропозицій з удосконалення порядку формування, розподілу та відображення в обліку витрат сфери матеріального забезпечення хлібопекарних підприємств.

До витрат матеріальної сфери на хлібопекарних підприємствах, ми назвали їх витратами на матеріальне забезпечення виробництва, належать:

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовують підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати, витрати на лабораторні, навантажувально-розвантажувальні та складувальні роботи;
- націнки, що сплачують постачальницьким організаціям;
- витрати на утримання спеціальних заготівельних контор, складів, комор, агентів, організованих на місцях заготівлі;
- витрати на оплату праці водіїв та експедиторів, які транспортують запаси з місця придбання до місця зберігання;
- витрати на відрядження, пов'язані з безпосередньою заготівлею матеріалів і доставкою їх на склади з місць заготівлі;
- витрати на переговори з пошуку контрагентів-постачальників;
- витрати на охорону вантажів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання для запланованих потреб (зокрема, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якості технічних характеристик запасів).

Але згадані витрати не завжди можна чітко ідентифікувати зі запасами у зв'язку з придбанням яких вони зазначені. Тому виникає необхідність розподіляти такі витрати за певним механізмом.

Також важливим є дослідження діючої системи списання додаткових витрат на матеріальне забезпечення виробництва, тобто, його здійснюють постійно (надійшли запаси, й того самого дня до їх первісної вартості додали суму додаткових витрат, пов'язаних із їх надходженням) чи періодично (раз наприкінці звітної періоду, коли додаткові витрати нагромаджують протягом звітної періоду, а потім згідно з розподілом списують).

При цьому застосування постійної системи обліку запасів не дає змоги повністю уникнути необхідності застосування механізму розподілу, оскільки якщо навіть і відомо, які саме витрати були при придбанні певного виду запасів, можуть виникати ситуації, коли ці самі витрати припадають на кілька видів запасів одночасно (один автомобіль транспортував із місця придбання до місця використання кілька видів запасів – у цьому випадку витрати транспортування слід якимось чином розподілити між усіма видами запасів, що підлягали перевезенню, також слід додати суми, що будуть сплачені працівникам, які здійснювали розвантаження і складування кожного виду запасів, інші витрати, крім коштів, сплачених постачальникам, за вирахуванням ПДВ, які були витрачені при надходженні цих запасів на підприємство).

В. Хліпальська запропонувала назву рахунку 93 «Витрати на збут» змінити на «Витрати за операціями з рухом запасів» і ввести відповідні субрахунки: 931 «Витрати на придбання запасів» і 932 «Витрати на збут запасів». Вона радить наприкінці місяця списувати витрати на придбання і збут запасів товарно-матеріальних цінностей закриттям субрахунків 931 і 932 й визначенням фінансових результатів [5, с.26].

Ю.В. Бакун вважає, що підприємствам, які здійснюють кількісно-сумарний облік товарів, доцільно самостійно визначати базу для розрахунку ТЗВ залежно від умов господарської діяльності: вартість або кількість товарів (одиниць), оскільки вартість ТЗВ не завжди адекватна тільки вартості придбаного товару [6, с.91].

О.М. Кундеус пропонує наприкінці місяця витрати, пов'язані з придбанням предметів праці, розподіляти між виробничими запасами, використаними на

виробництво, і тими, що залишилися на залишку. База розподілу пропорційно до вартості виробничих запасів може бути використана, на його думку, лише для заготівельно-складських витрат. Для розподілу транспортних витрат за базу радить брати вагу виробничих запасів. Це він пояснює тим, що сировинні й основні матеріали оприбутковують за їх масою, а не в штуках, метрах тощо [7, с. 70].

Ми погоджуємося з їх логікою, проте вважаємо, що різні бази для розподілу витрат на матеріальне забезпечення виробництва можуть призвести до нагромадження обліку і його плутанини. До того ж, суми розбіжностей не є настільки значними у хлібопеченні між цими базами розподілу, тому в своїй пропозиції ми радимо використовувати аналог методики розрахунку середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат, але застосовувати її для всієї сукупності витрат сфери матеріального забезпечення.

План рахунків бухгалтерського обліку, наприклад, Російської Федерації передбачає застосування одного з двох варіантів обліку виробничих запасів: перший – їх відображають на рахунку 10 «Матеріали» за обліковими цінами з одночасним використанням рахунків 15 «Заготівля і придбання матеріалів» та 16 «Відхилення у вартості матеріалів»; другий – безпосередньо на рахунку 10 «Матеріали» визначають фактичну собівартість матеріальних цінностей (без використання рахунків 15, 16).

Але в обох варіантах транспортно-заготівельні витрати у частині витрачених на виробництво матеріалів підлягають щомісячному списанню на рахунки виробничих затрат.

На думку професора І.А. Белобжецького, з якою ми не можемо не погодитися, в умовах ринкової економіки необхідно надавати перевагу першому варіантові, оскільки він дає змогу розмежувати вартість матеріалів за обліковими цінами та відхилення фактичної собівартості матеріалів від облікових цін. При цьому в умовах лібералізації цін базою для розроблення системи облікових цін на матеріали можуть бути або середньозважені ціни закупівель, або планово-розрахункові ціни [8, с. 43].

У п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» передбачено, що суму транспортно-заготівельних витрат, які узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Суму транспортно-заготівельних витрат, яку відносять до запасів, що вибули, визначають як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку в кореспонденції з якими зафіксовано вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначають діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця й запасів, що надійшли за звітний місяць [9].

По-перше, ми радимо замінити термін «щомісяця» на «щоперіоду», оскільки може виникати ситуація, коли фактичну вартість запасів необхідно буде визначити на якусь певну дату періоду, а не лише на кінець місяця.

По-друге, на наш погляд, необхідно замінити словосполучення «транспортно-заготівельні витрати» визначенням «витрати на матеріальне забезпечення виробництва», тим самим розширивши перелік і склад витрат, що можуть бути включені до всіх інших витрат, які становлять розмір сукупних витрат сфери матеріального забезпечення, крім коштів, сплачених постачальникам за вирахуванням непрямих податків.

Отже, пропонуємо цю частину п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» викласти у наступній редакції: «Суму витрат на матеріальне забезпечення виробництва, що узагальнюються на окремому рахунку обліку, щоперіоду розподіляють між сумою залишку запасів на

кінець звітної місяця і сумою запасів, які вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний *період*. Суму *витрат на матеріальне забезпечення виробництва*, яка належить до запасів, що вибули, визначають як добуток середнього відсотка *витрат на матеріальне забезпечення виробництва* і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку в кореспонденції, з якими зафіксовано вибуття цих запасів. Середній відсоток *витрат на матеріальне забезпечення виробництва* встановлюють діленням суми залишків *витрат на матеріальне забезпечення виробництва* на початок звітної *періоду* і *витрат на матеріальне забезпечення виробництва* за звітний *період* на суму залишку запасів на початок *періоду* і запасів, що надійшли за звітний *період*».

У цьому випадку приклад розподілу витрат на матеріальне забезпечення виробництва матиме вигляд, наведений у таблиці 1.

Таблиця 1 – Розподіл сукупних витрат сфери матеріального забезпечення на підприємствах, що застосовують окремий рахунок «Витрати на матеріальне забезпечення виробництва»

№	Зміст	Вартість виробничих запасів, тис.грн.	Витрати на матеріальне забезпечення виробництва, тис.грн.
1	2	3	4
1	Залишок на початок періоду	150,0	30,0
2	Надійшло за період	300,0	55,0
3	Вибуло за період	400,0	75,6 *
4	Залишок на кінець періоду (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	50,0	9,4

\* Сума витрат на матеріальне забезпечення виробництва, що за розподілом припадає на виробничі запаси, які вибули у звітному періоді, становить:  $((30,0 \text{ тис.грн.} + 55,0 \text{ тис.грн.}) / (150,0 \text{ тис.грн.} + 300,0 \text{ тис.грн.})) \times 400,0 \text{ тис.грн.} = 75,5555... \approx 75,6 \text{ тис.грн.}$

Вибуття виробничих запасів з однойменного рахунку 20 найчастіше може здійснюватись у кореспонденції з дебетом наступних рахунків:

- 15 «Капітальні інвестиції» – видано виробничі запаси на доведення основних засобів до прийняттого для використання стану;
- 23 «Виробництво» – відпущено зі складу виробничі запаси на виготовлення продукції;
- 24 «Брак у виробництві» – списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку;
- 28 «Товари» – віднесено до товарів виробничі запаси, що були раніше придбані з метою продажу;
- 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» – відвантажено виробничі запаси в обмін на подібні активи;
- 91 «Загальновиробничі витрати» – списано запаси для загальновиробничих потреб;
- 92 «Адміністративні витрати» – використано запаси для адміністративних потреб;
- 93 «Витрати на збут» – списано запаси на витрати, пов'язані зі забезпеченням збуту продукції;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності» у частині субрахунків: 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» – списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів; 946 «Втрати від знецінення запасів» – списано різницю між балансовою та справедливою вартістю виробничих запасів, які обміняли

на подібні активи; 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей» – відображено суму нестачі виробничих запасів у витратах звітнього періоду; 949 «Інші витрати операційної діяльності» – безоплатно передано виробничі запаси за балансовою вартістю іншому підприємству.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати – які відображають на рахунку 23 «Виробництво», і змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати з рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Тому для розроблення моделей розподілу витрат на матеріальне забезпечення виробництва за рахунками обліку, необхідно скласти розрахункову таблицю за рахунками витрат, що безпосередньо відносять на виробництво, з якими можна кореспондувати рахунок 20 «Виробничі запаси» (таблиця 2).

Таблиця 2 – Розрахункова таблиця розподілу сукупних витрат сфери матеріального забезпечення за напрямками витрат на підприємствах, що застосовують окремий рахунок «Витрати на матеріальне забезпечення виробництва»

Зміст	Рахунок 23 «Виробництво»		Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»		Разом	
	Вартість виробничих запасів, тис.грн.	Витрати на матері- альне забезпе- чення вироб- ництва, тис.грн.	Вартість виробничих запасів, тис.грн.	Витрати на матері- альне забезпе- чення вироб- ництва, тис.грн.	Вартість виробничих запасів, тис.грн.	Витрати на матері- альне забезпе- чення вироб- ництва, тис.грн.
2	3	4	5	6	7	8
Залишок на початок періоду	125,0	28,0	25,0	2,0	150,0	30,0
Надійшло за період	275,0	53,0	25,0	2,0	300,0	55,0
Вибуло за період	370,0	75,0 *	30,0	0,6 **	400,0	75,6 ***
Залишок на кінець періоду (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	30,0	6,0	20,0	3,4	50,0	9,4

Сума витрат на матеріальне забезпечення виробництва, що за розподілом припадає на виробничі запаси, які вибули у звітному періоді, становить:

$$* ((28,0 \text{ тис.грн.} + 53,0 \text{ тис.грн.}) / (125,0 \text{ тис.грн.} + 275,0 \text{ тис.грн.})) \times 370,0 \text{ тис.грн.} \approx 75,0 \text{ тис.грн.};$$

$$** ((2,0 \text{ тис.грн.} + 2,0 \text{ тис.грн.}) / (25,0 \text{ тис.грн.} + 25,0 \text{ тис.грн.})) \times 30,0 \text{ тис.грн.} \approx 0,6 \text{ тис.грн.};$$

$$*** ((30,0 \text{ тис.грн.} + 55,0 \text{ тис.грн.}) / (150,0 \text{ тис.грн.} + 300,0 \text{ тис.грн.})) \times 400,0 \text{ тис.грн.} \approx 75,6 \text{ тис.грн.}, \text{ або } 75,0 \text{ тис.грн.} + 0,6 \text{ тис.грн.} = 75,6 \text{ тис.грн.}$$

Згідно з розрахунком розподілу витрат на матеріальне забезпечення виробництва за механізмом середнього відсотка видно, що на 370,0 тис.грн. виробничих запасів, які потрапляють із рахунку 20 «Виробничі запаси» на рахунок 23 «Виробництво» припадає 75,0 тис.грн. витрат на матеріальне забезпечення виробництва, а на 30,0 тис.грн. запасів із рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – 0,6 тис.грн. сукупних витрат сфери матеріального забезпечення.

Списання сукупних витрат сфери матеріального забезпечення прямо залежить від механізму списання запасів, на доведення яких до придатного для використання стану були витрачені кошти, нагромаджені на рахунку «Витрати на матеріальне забезпечення виробництва».

При формуванні первісної вартості запасів можна використовувати два варіанти.

Перший передбачає нагромадження всіх витрат, пов'язаних із надходженням запасів на підприємства, в т.ч. сум, сплачених постачальникам запасів, за вирахуванням непрямих податків. Тобто, всі витрати нагромаджують на рахунку «Витрати на матеріальне забезпечення виробництва», а потім згідно з розподілом за середнім відсотком списують на рахунок «Виробничі запаси». У цьому випадку методика формування записів за рахунком «Витрати на матеріальне забезпечення виробництва» аналогічна методиці з нагромадження і відображення за збірно-розподільчим рахунком «Капітальні інвестиції», на якому формують первісну вартість необоротних активів.

Другий варіант пов'язаний із одночасним використанням рахунку «Виробничі запаси», на якому відображають лише суми, сплачені постачальникам запасів, за вирахуванням непрямих податків і рахунку «Витрати на матеріальне забезпечення виробництва», на якому обліковують усі безпосередньо зазначені витрати, пов'язані з надходженням, перебуванням та вибуттям запасів, окрім сум, сплачених постачальникам, за вирахуванням непрямих податків.

Схематично це може мати вигляд, наведений на рисунку 1.

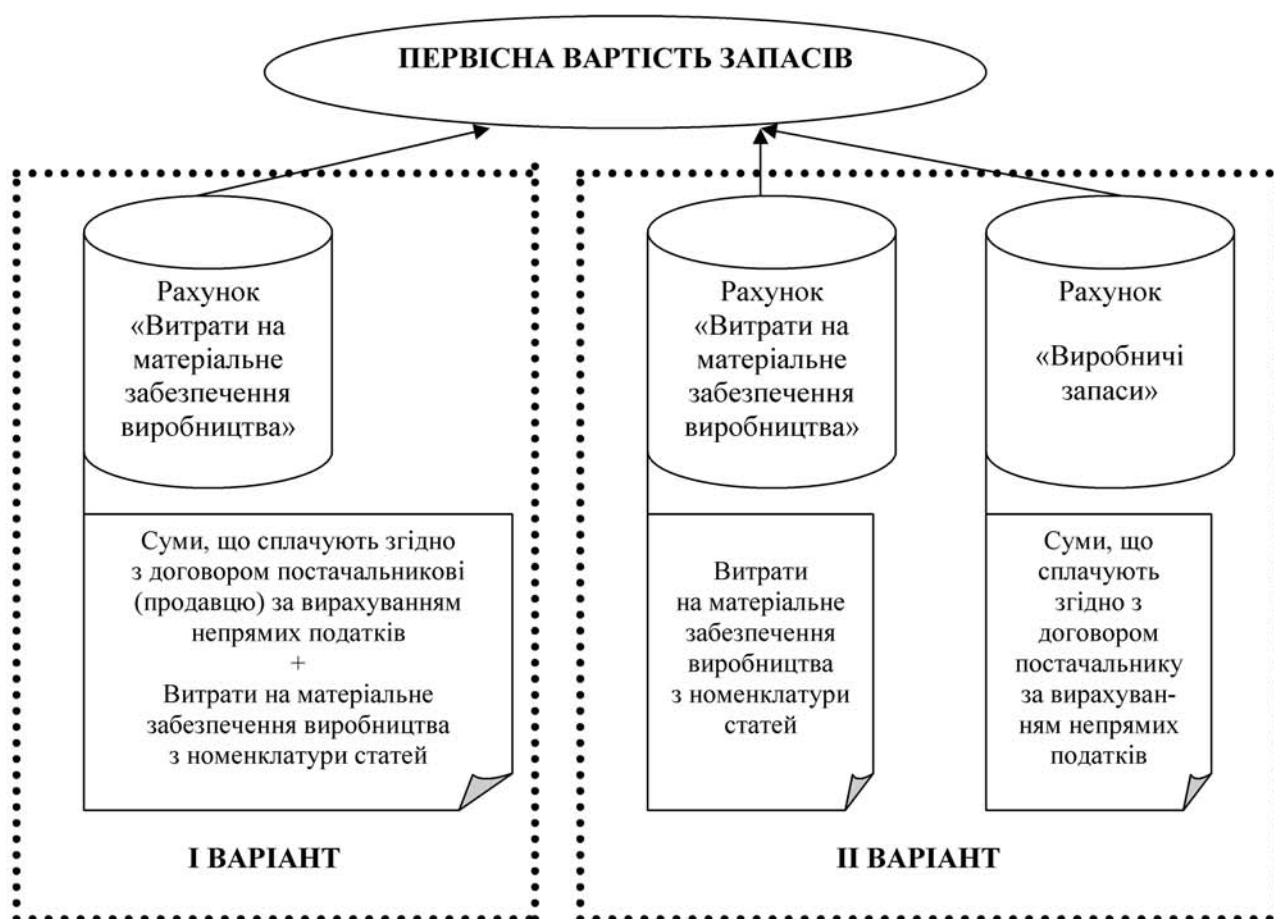


Рисунок 1 – Варіанти формування первісної вартості запасів

На нашу думку, прийнятнішим для підприємств хлібопекарного виробництва є другий варіант формування первісної вартості запасів. Проте ми не наполягаємо саме на ньому, оскільки кожне підприємство може самостійно обирати варіант формування первісної вартості запасів, але обов'язковим при цьому є врахування обмежень щодо витрат, які не підлягають включенню до первісної вартості запасів і перелік яких

наведено у п. 14 П(С)БО 9 «Запаси».

Зосередження всіх витрат постачання на одному синтетичному рахунку дасть змогу не тільки визначити їх загальну величину, що само собою має важливе значення, а й побудувати таку аналітичну модель, котра сприятиме розкриттю сукупних витрат за видами, цільовим призначенням, центрами виникнення і центрами відповідальності.

Аналітичний облік витрат рекомендовано здійснювати на активному синтетичному рахунку «Витрати на матеріальне забезпечення» так, щоби була можливість у подальшому віднести їх на рахунок «Виробничі запаси» до субрахунків «Сировина й матеріали», «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», «Паливо», «Тара й тарні матеріали», «Будівельні матеріали», «Запасні частини» тощо.

Подальші наші дослідження будуть присвячені розробці моделей розподілу сукупних витрат сфери матеріального забезпечення.

## Список літератури

1. Пугаченко О.Б. Облікова модель витрат сфери постачання хлібопекарних підприємств: проблема, можливості розв'язання / Ольга Борисівна Пугаченко // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 218: В 4 т. Том II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 447-454
2. Пугаченко О.Б. Оцінка запасів згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку / Ольга Борисівна Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. / Вип. 6. – Кіровоград: КНТУ, 2004. – С. 258-263
3. Пугаченко О.Б. Системне уявлення процесу матеріального забезпечення хлібопекарного виробництва / Ольга Борисівна Пугаченко // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. / Вип.6 (97) / Наук. ред. І. Г. Манцуров. – К.: НДЕІ Міністерства економіки України, 2009. – С. 130-135
4. Пугаченко О.Б. Особливості хлібопекарного виробництва та їх вплив на склад і облік запасів / Ольга Борисівна Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. / вип. 15. – Кіровоград: КНТУ, 2009. – С. 310-319
5. Хліпальська В.В. Значення оцінки вартості в обліку запасів товарно-матеріальних цінностей на підприємстві / Віра Василівна Хліпальська // Бухгалтерський облік і аудит. - № 3. – 2002. – С. 25-31
6. Бакун Ю.В. Облік, аналіз та аудит запасів на підприємствах торгівлі // Дис....канд. екон. наук: 08.06.04 / Юлія Валеріївна Бакун. – Київ, КНТЕУ, 2002. – 182 с.
7. Кундеус О.М. Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку (на прикладі підприємств скляної промисловості) // Дис....канд. екон. наук: 08.06.04 / Олександр Михайлович Кундеус. – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – 150 с.
8. Белобжецкий И.А. Учет материалов / Израиль Абрамович Белобжецкий // Бухгалтерський учет. – 2000. - № 9. – С. 41-45
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 (із змінами та доповненнями) - [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

### **O. Pugachenko**

*Kirovograd National Technical University*

#### **Proposals on the formation, distribution, and accounting for the costs of the sphere of material maintenance of bakeries**

The purpose of this article is to develop proposals for improving the order of formation, distribution and recording costs of the sphere of material security in bakery.

We have presented an example of the distribution of total costs of sphere of security in areas of expenditure in enterprises that use a separate account "Expenses for maintenance of production" and on this basis - the options of creating the initial value of the stock. This will make it possible not only to determine the total amount of costs of maintenance, but also to make up analytical model that will facilitate the disclosure of the total expenditure by type, purpose, centers of origin and centers of responsibility.

We offered to concentrate all costs of the sphere of material security on one active synthetic account "Expenses for material support."

#### **accounting, costs of the sphere of material security, baking enterprises**

Одержано 09.04.13