

Михалків А.А., к.е.н.,
Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича,
м. Чернівці

Класифікація тари та її вплив на організацію та методику бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з тарою

Наведена класифікація враховує можливі фактори впливу на бухгалтерський облік та внутрішній контроль операцій з тарою, а також включає перелік класифікаційних ознак, що дозволяють ідентифікувати види операцій з тарою. Використання запропонованої класифікації на практиці дозволило розвинути елементи методу бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис, оцінка, калькулювання, звітність) та удосконалити методичні засади внутрішнього контролю досліджуваних операцій.

Ключові слова: класифікація тари, утилізація тари, система бухгалтерського обліку, система внутрішнього контролю.

Приведенная классификация учитывает возможные факторы влияния на бухгалтерский учет и внутренний контроль операций с тарой, а также включает перечень классификационных признаков, позволяющих идентифицировать виды операций с тарой. Использование предложенной классификации на практике позволило развить элементы метода бухгалтерского учета (счета, двойная запись, оценка, калькулирование, отчетность) и усовершенствовать методические основы внутреннего контроля исследуемых операций.

Ключевые слова: классификация тары, утилизация тары, система бухгалтерского учета, система внутреннего контроля.

The brought classification over takes into account the possible factors of influence on a record-keeping and internal control of operations with a container, and also includes the list of classification signs, that allow to identify the types of operations with a container. The use of the offered classification in practice allowed to develop the elements of method of record-keeping (accounts, double record, estimation, calculation, accounting) and perfect methodical principles of internal control of the investigated operations.

Key words: classification of packaging, utilization of containers, accounting system, internal control system.

Постановка проблеми. Проблема класифікації тари обумовлена її різноманітністю, багатофункціональністю та різним галузевим призначенням. Відповідно, при розробці науково – обґрунтованої класифікації тари необхідним є врахування її економічної сутності, фізико – технологічних властивостей, призначення у господарському процесі, напрямів та умов використання для підвищення ефективності управління активами через розробку методичних засад бухгалтерського обліку і контролю операцій з тарою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання класифікації тари та розвитку окремих її видів досліджувалися представниками вітчизняної та зарубіжної економічної науки, серед яких Т. Лисиця, Т. Онищенко А. Кальченко [3], В. Лемеш [4], та інші.



Рис. 1. Підходи до класифікації тари за В.Н. Лемешом

Джерело: [4]

Постановка завдання. Мета даної статті полягає у дослідженні підходів до класифікації тари на предмет їх відповідності інформаційним потребам користувачів для удосконалення системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з тарою.

Викладення основного матеріалу дослідження. Тенденції розвитку сучасної економіки свідчать про зростання ролі тари та упаковки, яка в умовах зростання конкуренції продукції стає однією з найважливіших складових збуту товару на ринку.

На практиці використовують різні підходи до класифікації тари. Проте найбільш значущі для бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, на думку В.Н. Лемеша, представлено на рис. 1.

В основу класифікації тари за В.Н. Лемешом покладено різні класифікаційні ознаки, які можуть бути використані для побудови аналітичних рахунків в розрізі видів тари в системі бухгалтерського обліку з метою отримання повної та достовірної інформації про фактичний стан тари, яка належить підприємству та / або перебуває на відповідальному зберіганні.

А.Г. Кальченко [3] зазначає, «що норма витрат матеріалів на виробництво одиниці тари залежить від технології виробництва, виду та сорту сировини, розмірів та конструкції виготовленої тари», і тому в основу класифікації тари покладено саме цю ознаку (рис. 2).

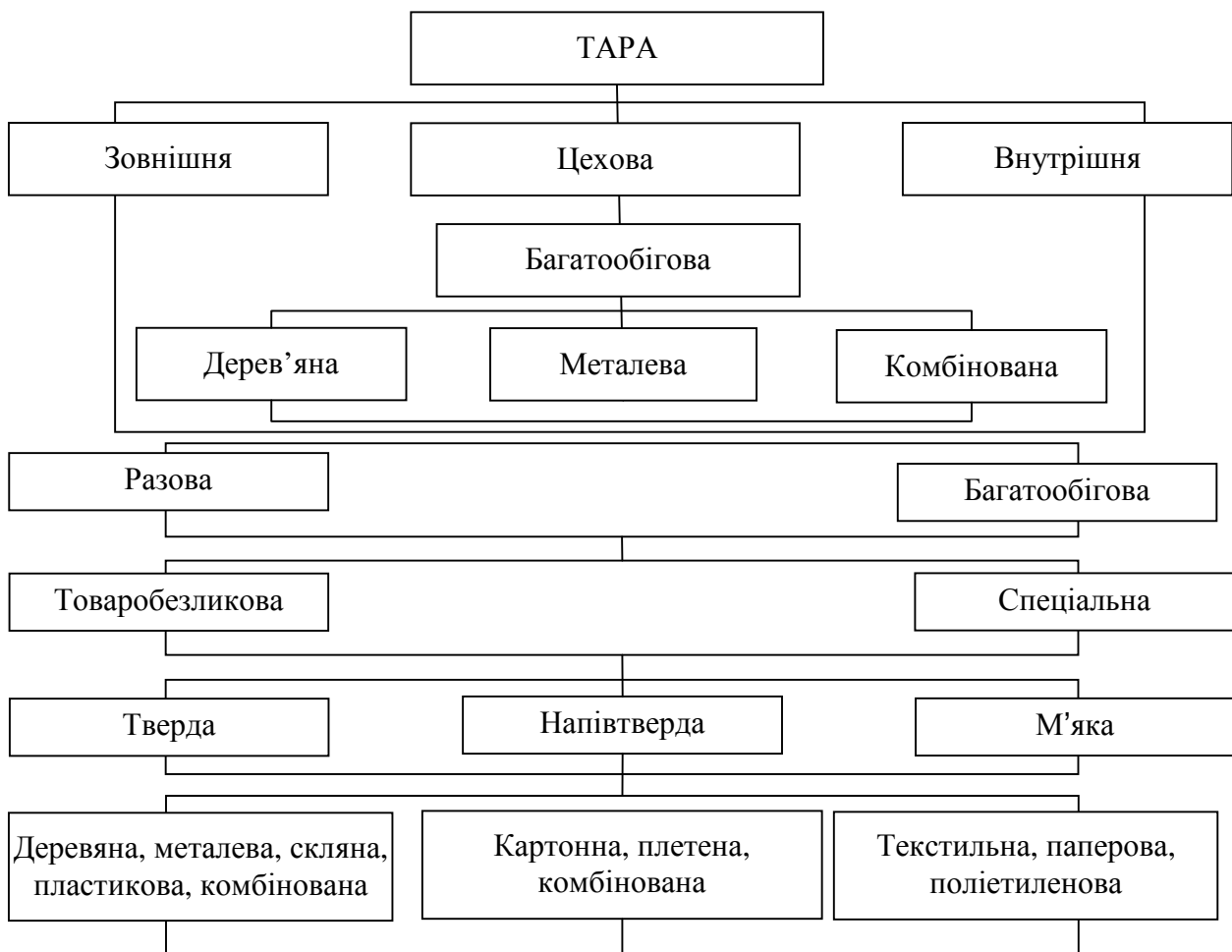


Рис. 2. Класифікація тари за А.Г. Кальченко [3]

А.Г. Кальченко пропонує поділити тару на три основні групи:

- а) зовнішня тара;
- б) внутрішня (споживча) або первісна;
- в) цехова (обігова) тара.

Зовнішня тара призначена для транспортування або зберігання у процесі переміщення вантажів від виробника до споживача. До неї відносяться більшість видів дерев'яних, металевих, пластмасових та картонних ящиків, бочок, барабанів, пляшок та ін.

Внутрішня, так звана споживча тара переходить з розміщенням в неї товаром в повну власність споживача. До цього виду тари відносяться різні паперові обгортки, картонні коробки, ящики, банки, пляшки та ін. В основі ділення тари на зовнішню та внутрішню лежить така економічна ознака, як перенесення вартості тари на виготовлений продукт. Вартість внутрішньої тари разом з розміщенням в ній продуктом переходить на вартість виготовленого продукту.

Цехова тара використовується для транспортування товарів до робочих місць, доставки і збереження сировини, напівфабрикатів і готової продукції. Як цехову тару застосовують дерев'яні суцільні і ґратчасті ящики, металеві і пластмасові ящики, піддони, а також коробки з гофрованого картону.

Виходячи з кількості обігів, які може здійснювати тара, вона поділяється на разову та багатообігову.

Під разовою тарою розуміють таку тару, котра може обслуговувати тільки один оборот товару від постачальника або виробника до споживача.

Багатообігова тара здійснює декілька обігів, обслуговуючи процес просування товарів від виробника до споживача, та належить поверненню постачальнику товару або тарозберігаючим організаціям відповідно до діючих домовленостей [3].

Спеціалізовані інтернет джерела, вказують також на існування різних підходів до класифікації тари, так зокрема Pro-upakovku. ru [джерело – інтернет - ресурс <http://www.pro-upakovku.ru/site/publish/21/>] поділяє тару на споживчу, транспортну, виробничу та консервуючу [5].

Споживча тара – тара, що надходить до споживача з товаром і яка не представляє собою самостійну транспортну одиницю. Однак у порівнянні із споживчою, транспортна тара, як правило, не має яскравого оформлення, обмежуючись в основному логотипом фірми - виробника і відомостями про її вміст.

Виробничу упаковку використовують у промисловості, безпосередньо протягом самого процесу виготовлення продукції. Її застосовують для зберігання різних комплектуючих виробів, напівфабрикатів і сировини. Цей вид тари практично ніколи не виходить за межі підприємства і може бути задіяний неодноразово.

Тара для консервування призначена для тривалого зберігання продуктів харчування. Крім того, її використовують при складуванні та утилізації небезпечних відходів, виготовляючи за спеціальними технологіями.

У Інструкції з бухгалтерського обліку тари на підприємствах і в організаціях державної торгівлі та громадського харчування № 93, затвердженої

наказом Міністерства торгівлі СРСР 28.04.1986 р. [2] виділяють наступні види тари , залежно від матеріалу, з якого вона виготовлена:

- дерев'яна (ящики, бочки, лотки тощо);
- картонна і паперова (ящики, мішки, пачки тощо);
- скляна (пляшки, бутлі, банки тощо);
- металева (бочки, ящики, лотки тощо);
- тканинна (мішки льняні, джутові тощо);
- полімерна (ящики, каністри, фляги тощо).

Залежно від того чи має підприємство право власності на тару вона може бути власністю підприємства та такою, що знаходиться в користуванні підприємства, тобто належить іншому суб'єкту господарювання.

Класифікація тари за кратністю використання наведена на рис. 3.



Рис. 3. Класифікація тари за кратністю використання

Джерело: [6]

Класифікація тари за кратністю використання є дуже різноманітною, що залежить від технології використання конкретного виду тари [6].

Варто відзначити, що тарі одночасно властиві декілька характеристик, наведені на рис. 2. Наприклад, оборотна тара (ящики, лотки і т. п.) може бути багаторазовою, поворотною і заставною. А необоротна (наприклад, цистерна) може бути багатооборотною, поворотною і незаставною.

Тара відіграє особливу роль в раціоналізації торгово-логістичного процесу, тобто скорочує час на виконання логістичних операцій з приймання (відпуску) товарів; створює умови для механізації при завантаженні, розвантаженні та укладці на зберігання; полегшує та підвищує продуктивність праці торгового персоналу; полегшує отримання товарів; забезпечує більш ефективне використання вантажопідйомності транспортних засобів та ємності складських приміщень, зберігає товари від шкідливого впливу зовнішнього середовища.

Класифікація, яка наведена в літературних джерелах є доцільною та обґрунтованою, проте на нашу думку не враховує один важливий фактор, а саме потребу в утилізації тари. Господарська діяльність людини значною мірою впливає на стан навколишнього середовища, і для того щоб зменшити дію такого впливу хоч в деякій мірі, виникає потреба в утилізації тари. І саме завдання

бухгалтерського обліку полягає в наданні інформації про тару, яка підлягає утилізації. Можливо це, завдяки введенню аналітики до рахунків, на яких обліковується тара.

Головне завдання обліку в даному випадку – це надання інформації користувачам про види тари, яка потребує обов'язкової утилізації. Це спричиняє виокремлення екологічного обліку.

Формування нових підходів до обліку, зумовлене прагненням покращити ефективність функціонування виробничих систем з врахуванням їх впливу на навколишнє середовище.

Адже, як зазначає І.В. Замула та М.М. Шигун «на існуючу систему бухгалтерського обліку покладаються додаткові функції – розкриття інформації про природні ресурси та вплив господарської діяльності на них з метою задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів. Зазначена функція може бути реалізована через відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю» [1].

Тара та упаковка має значну соціальну та економічну функцію, однак, вона створює також певні екологічні проблеми, перетворившись у відходи. Ці проблеми, як показує досвід розвинутих країн світу, можна вирішувати тільки досягаючи балансу екологічних та економічних інтересів суспільства.

Необхідність отримання достовірної та своєчасної інформації про стан забезпечення підприємства матеріально-ресурсним потенціалом (в т.ч. тарою як елементу майна підприємства) обумовлює організацію бухгалтерського обліку за відповідними аналітичними розрізами.

Враховуючи, що види та технологічні властивості тари впливають на порядок її оцінки та визнання, зокрема в частині додаткових витрат, пов'язаних з доведенням тари до стану, в якому вона придатна для експлуатації; витрат, пов'язаних з повторною експлуатацією, продажем або утилізацією тари, автором запропоновано удосконалену класифікацію для цілей управління (рис. 4).

Наведена класифікація, що враховує вплив можливих факторів на бухгалтерський облік та внутрішній контроль операцій з тарою, є максимально уніфікованою, включає перелік найбільш важливих для бухгалтерського обліку класифікаційних ознак, що дозволяють ідентифікувати види операцій з тарою. Використання запропонованої класифікації сприяє удосконаленню облікового відображення досліджуваних операцій, в частині налагодження системи аналітичного обліку та організаційно-методичних засад внутрішнього контролю.

У результаті дослідження удосконалено класифікацію тари з урахуванням її специфічних особливостей, зокрема, шляхом виділення нових ознак класифікації, що дозволило підвищити аналітичність облікової інформації про відповідні господарські операції шляхом розробки системи аналітичного обліку та внутрішньої звітності. Використання запропонованої класифікації сприяє удосконаленню облікового відображення і контрольних дій досліджуваних операцій.

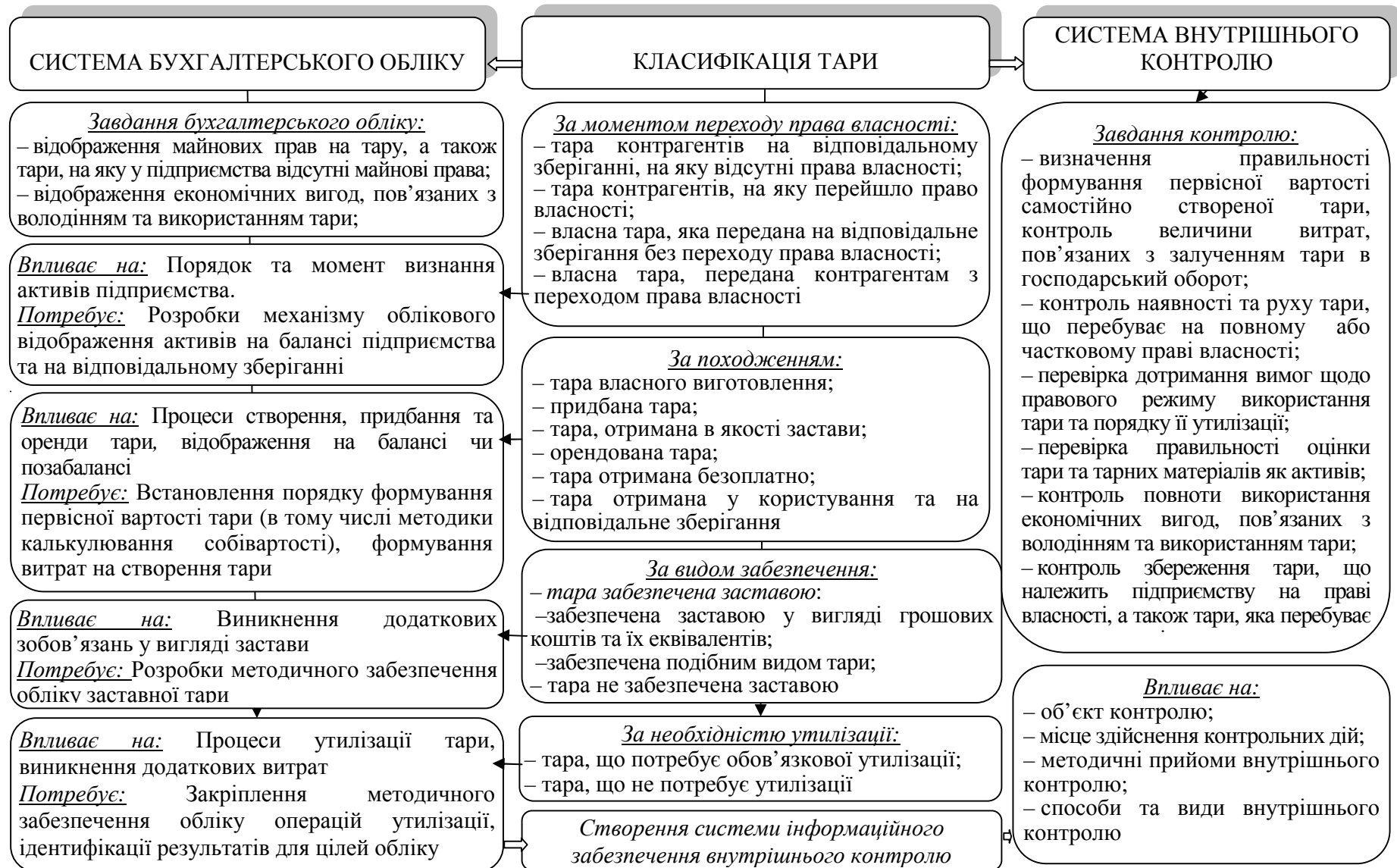


Рис. 4. Класифікація тари для цілей управління та її вплив на систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю *

* Запропоновано автором.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Необхідність отримання достовірної та своєчасної інформації про стан забезпечення підприємства активами (у тому числі тарою як елементом майна підприємства) обумовлює потребу в організації ведення бухгалтерського обліку за відповідними аналітичними розрізами залежно від видів тари. У зв'язку з чим удосконалено класифікацію тари з урахуванням її специфічних особливостей, зокрема, шляхом виділення ознак класифікації (за походженням тари, за видом забезпечення, за моментом переходу права власності та за необхідністю утилізації), що дозволило розвинути елементи методу бухгалтерського обліку (оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, звітність) та удосконалити організаційно – методичні засади внутрішнього контролю. Використання запропонованої класифікації на практиці дозволило удосконалити облікове відображення і заходи контролю щодо досліджуваних операцій.

Список використаних джерел

1. Замула І.В. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності / І.В. Замула, М.М. Шигун // Вісник національного університету «Львівська політехніка» / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Відп. ред. д.е.н., проф. Кузьмін О.Є. – 2009. – № 647. – С. 337–343.
2. Інструкція з бухгалтерського обліку тари на підприємствах і в організаціях державної торгівлі та громадського харчування, затверджена Наказом Міністерства торгівлі СРСР від 28.04.1986 N 93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v0093400-86/print1323106519117267>.
3. Кальченко А.Г. Логістика : [підручник] / А.Г. Кальченко. – вид. 2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 284 с.
4. Лемеш В.Н. Тара: бухгалтерский учет, налогообложение, документальное оформление / В.Н. Лемеш. – Минск : Регистр, 2010. – 156 с.
5. Спеціалізовані інтернет джерела [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pro-upakovku.ru/site/publish/21/>
6. Шрайбфедер Дж. Эффективное управление запасами / Джон Шрайбфедер. – пер. с англ., 2-е изд.. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 304 с.