

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ТРИВАЛОГО ЗБЕРІГАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ОБІGU

Анотація. Досліджено процес тривалого зберігання сільськогосподарської продукції на підприємствах сфери обігу. Охарактеризовано витрати, пов'язані з тривалим зберіганням продукції та визначено їх перелік. Запропоновано напрями удосконалення систем обліку і контролю процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції на підприємствах.

Ключові слова: сільськогосподарська продукція, підприємства сфери обігу, витрати, облік, контроль

Martsenyuk R.

ACCOUNTING AND COST CONTROL OF LONG-TERM STORAGE OF AGRICULTURAL PRODUCTS AT THE ENTERPRISES OF THE DISTRIBUTIVE INDUSTRIES

Summary. The process of long-term storage of agricultural products at the enterprises of the distributive industries is studied. Costs associated with long-term product storage are characterized and their list is determined. Directions of improving the accounting system and control of long-term storage of agricultural products at the enterprises are suggested.

Keywords: agricultural products, enterprises of the distributive industries, costs, accounting, control

1. Вступ

Відносини в умовах ринкової економіки вимагають від підприємств сфери обігу не лише ефективної організації придбання сільськогосподарської продукції, а й ефективного налагодження процесу тривалого зберігання, який є одним із важливих етапів збутової політики підприємства. Активізація даного процесу дає змогу збільшити товарний асортимент, забезпечити їх раціональне зберігання, привернути увагу більшої кількості покупців, а отже, отримати значно більшу економічну вигоду. Відповідно, це вимагає ефективного управління, що залежить насамперед від достовірності інформації, отриманій завдяки системі бухгалтерського обліку.

Проблемні аспекти обліку і контролю витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції у своїх працях розглядали Д. А. Абрамов [1], Я. М. Баренгольц, Ю. А. Верига, В. М. Жук [2], О. В. Заєць, П. О. Куцик [5, 10, 11], В. Е. Керімов [4], І. О. Левера [6], Ф. Ф. Макарук [8], С. В. Мальшакова [7], В. О. Озеран [10, 11], П. К. Семенов та ін. Проте, більшість проблемних аспектів потребують подальшого вирішення.

Мета статті – запропонувати напрями удосконалення обліку та внутрішнього контролю витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції. Для цього необхідно вирішити такі завдання: охарактеризувати сам процес тривалого зберігання сільськогосподарської продукції і витрати на його здійснення; розглянути методику обліку та контролю витрат на зберігання.

2. Характеристика процесу та витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції

З метою виходу на ринок під час оптимальних коливань ціни та попиту на сільськогосподарську продукцію підприємства можуть закладати продукцію на тривале зберігання до зимового або весняного періоду. Процес зберігання сільськогосподарської продукції передбачає здійснення комплексу заходів, які забезпечують насамперед збереження їх споживчих властивостей, запобігають втратам і погіршенню хімічних складових їх якості, що актуально для своєчасної та ефективної реалізації [13].

Організація раціонального зберігання сільськогосподарської продукції насамперед передбачає правильний вибір умов зберігання. Відповідно до цього буде обрано спеціально обладнані відкриті майданчики, нависи, склади, підвали, холодильне обладнання тощо [7]. Обрані місця зберігання повинні мати необхідне обладнання для забезпечення оптимального режиму температури, освітлення, вологості та протипожежної безпеки.

Серед питань зберігання продукції виділяють ті, що стосуються обліку та контролю руху продукції у сховищах, системності перевірок дотримання режиму зберігання, своєчасності підготовки продукції до продажу [6]. Режим зберігання продукції (термін зберігання, вологість, освітлення, температура) має відповідати стандартам і технічним умовам у відповідності до видів продукції і термінів їх придатності. Тимчасове й тривале зберігання сільськогосподарської продукції за умов дотримання оптимальних режимів зберігання з урахуванням та рознавчих властивостей може призвести до зміни їх якості та маси [2]. Відповідно на підприємствах

сфери обігу для всіх видів сільськогосподарської продукції має бути розроблено норми природних втрат під час зберігання в різних видах овочесховищ, якими й користуються при їх списанні.

Після завершення процесу тривалого зберігання продукцію, що не має відхилень у якості, зважують (за наявності контрольних сіток) і визначають загальні втрати маси за весь період зберігання. Якщо маса продукції змінилася, розраховують щомісячну втрату маси. Середньомісячну масу продукції обчислюють за даними на перше, одинадцяте та двадцять перше число поточного місяця і на перше число наступного. Зокрема, на перше число поточного місяця беруть 0,5 залишку маси, додають до нього залишок на одинадцяте і двадцять перше число та 0,5 залишку на перше число наступного місяця й одержану суму ділять на три. До обчисленої суми додають визначену втрату маси в контрольній сітці, якщо вона була в цій партії, або норми втрат для виду продукції залежно від виду сховища та кліматичної зони. Загальні втрати визначають як суму щомісячних втрат [13].

При цьому виникає проблема розрахунку рівномірного й оптимального завантаження потужностей. Крім цього, для зберігання продукції, яка швидко псується (від сонця та високих температур, дощу тощо), підприємства створюють холодильні камери та складські приміщення, внаслідок чого збільшується собівартість продукції на 5 – 10 % [4].

У процесі тривалого зберігання сільськогосподарської продукції підприємство несе витрати, безпосередньо пов'язані з цим процесом: заробітна плата працівникам відділу тривалого зберігання продукції; відрахування на соціальні заходи; амортизація приміщень і обладнання відділу тривалого зберігання; витрати на створення спеціальних умов для зберігання сільськогосподарської продукції, у тому числі штучне охолодження, активна вентиляція, різні види випромінювання тощо; витрати на утримання холодильного обладнання (в тому числі льодосховищ): вартість електроенергії, води, холодоносіїв, інгібіторів, мастильних та інших матеріалів, оплата послуг сторонніх підприємств з технічного обслуговування приміщень та обладнання тощо; фактична собівартість льоду, який використовують для охолодження товарів (витрати на придбання, перевезення, вантажно-розвантажувальні роботи, наповнення льодом льодосховищ тощо); витрати на оплату за тимчасове зберігання товарів на складах сторонніх підприємств; витрати на дезінфекцію і дератизацію; інші витрати на тривале зберігання.

3. Облік витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції

Відповідно до чинної методики, витрати на тривале зберігання сільськогосподарської продукції відносяться до операційних витрат підприємства сфери обігу. На нашу думку, цей підхід є неправильним, оскільки, по-перше: понесені витрати не формують їх собівартість, по-друге: витрати здійснені в одному звітному періоді, а доходи від їх реалізації будуть отримані в іншому. Внаслідок

циого порушується відповідність доходів витратам на їх отримання [12].

Пропонуємо, щоб суми витрат на тривале зберігання сільськогосподарської продукції формували вартість реалізації у періоді, коли будуть отримані доходи від реалізації продукції. Обліковувати такі витрати слід на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. У робочому плані рахунків до вказаного рахунка доцільно відкрити субрахунки 391 “Витрати тривалого зберігання продукції в овочесховищах”, 392 “Витрати тривалого зберігання продукції в елеваторах”, 393 “Витрати тривалого зберігання продукції в холодильних камерах” та ін. До них доцільно відкривати аналітичні рахунки за видами сільськогосподарської продукції.

Витрати процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції за своєю суттю є непрямими витратами, тобто, їх неможливо відразу віднести на собівартість продукції, і тому потрібно розподіляти відповідно до обраної бази розподілу. Розподіл понесених витрат на тривале зберігання здійснюється після реалізації продукції, яка пройшла такий процес. Сума витрат тривалого зберігання, яка списується на собівартість реалізації, визначається як добуток середнього відсотка витрат і вартості реалізованої продукції. Середній відсоток визначається діленням витрат за період (сума витрат на початок і за звітний місяць) на суму залишку продукції за період (сума вартості сільськогосподарської продукції на початок місяця і надходження за звітний місяць)

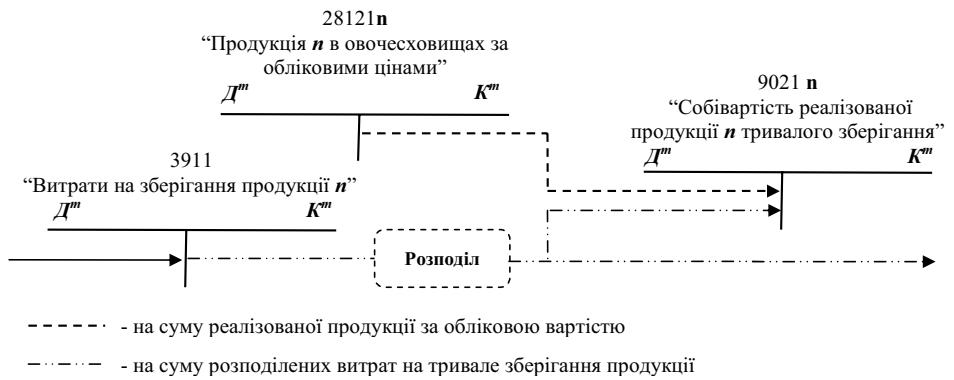
Визначена сума розподілених витрат тривалого зберігання списується в кінці місяця на субрахунок 9021 “Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції тривалого зберігання”, на якому формується фактична собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції, закладеної на тривале зберігання. Схему обліку витрат, пов'язаних із тривалим зберіганням сільськогосподарської продукції на підприємствах сфери обігу, відображенено на рис. 1.

4. Внутрішній контроль тривалого зберігання продукції

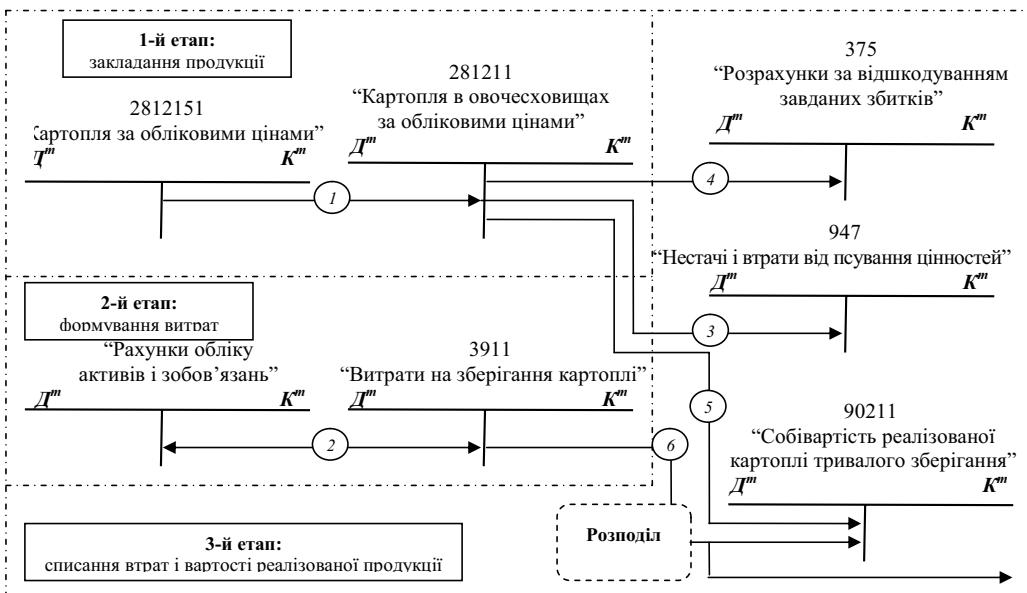
Контроль за зберіганням сільськогосподарської продукції необхідно здійснювати за місцями зберігання та на всіх етапах і процесах (табл. 1).

Особливу увагу слід звертати на правильність зберігання й розміщення продукції за окремими об'єктами, відповідність облікових і фактичних залишків, виявлення нестандартної та недоброкісної продукції.

Важливо також здійснювати на підприємстві оперативний контроль за дотриманням оптимальних режимів зберігання сільськогосподарської продукції, закладеної на тривале зберігання, що дасть змогу мінімізувати можливі втрати. Після завершення сезону та перед початком нового на підприємствах зачищають склади, овочесховища та інші місця зберігання, що оформляється актом на зачищення місць зберігання продукції, який складає спеціально створена комісія, затверджена керівником підприємства.



a) схема обліку витрат на тривале зберігання сільськогосподарської продукції



Зміст господарських операцій: 1 - на вартість картоплі, що закладена на тривале зберігання; 2 - на суму витрачених активів і визнаних зобов’язань, пов’язаних з тривалим зберіганням картоплі; 3 - на суму природних витрат, що пов’язані зі зміною маси продукції; 4 - на суму понесених втрат, що відшкодовуються матеріально-відповідальною особою; 5 - на суму облікової вартості реалізованої картоплі; 6 - на частку розподілених витрат тривалого зберігання продукції, що відноситься до реалізованої картоплі.

б) схема обліку руху сільськогосподарської продукції та витрат, пов’язаних з тривалим зберіганням

Рис. 1. Схема обліку руху сільськогосподарської продукції і понесених витрат на її тривале зберігання

Таблиця 1
Внутрішній контроль процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції

Технологічний процес	Напрями внутрішнього контролю	Джерела інформації
Тривале зберігання продукції	Контроль обсягів продукції закладеної на зберігання Контроль витрат на тривале зберігання Контроль правильності віднесення витрат до собівартості реалізації сільськогосподарської продукції Контроль за дотриманням умов зберігання Контроль витрат на амортизацію приміщень та обладнання цехів переробки Контроль послуг лабораторії Контроль інших витрат	Акт закладки сільськогосподарської продукції на тривале зберігання; Акт зачищення місць зберігання; Накладна на внутрішнє переміщення; Контрольно-накопичувальна відомість витрат на тривале зберігання продукції тощо

Комісія зобов'язана прослідкувати вибуття залишків продукції та сировини з місць зберігання на момент зачищення й оприбутикування її на інший склад. Якщо в процесі зачищення місць зберігання виявлено лишки продукції, їх оприбутиковують. На підставі акту втрати продукції у зв'язку зі зниженням сортності та норм природних втрат під час зберігання списують на витрати підприємства. Суми понаднормових втрат, а також суми нестач відшкодовує матеріально відповідальна особа.

Більшість досліджуваних підприємств зазнають значних втрат продукції через відсутність відповідного матеріально-технічного оснащення – приміщень, обладнання та холодильних місць. Тому під час контролю слід з'ясувати й здійснити обґрутування кожного випадку понесених втрат на всіх стадіях руху та зберігання продукції. Особливу увагу слід звертати на нестачі, псування запасів понад норму природних втрат, пересортиці і зловживань матеріальних осіб під час зберігання.

Під час перевірки визначення й списання норм природних втрат продукції перевіряють обґрутованість і законність застосування цих норм в процесі тривалого зберігання. При цьому враховують типи приміщень, період і місця зберігання, види сортування, умови переробки. Крім зазначених умов, зберігання залежить також від сортів продукції (осінні, зимові – для яблук, ранній і пізній сорт – для картоплі). Під час перевірки правильності визначення умов зберігання продукції з'ясовується також правильність визначення терміну зберігання продукції (короткочасне чи тривале). Норми втрат сільськогосподарської продукції в разі тривалого зберігання також залежать від періоду зберігання.

У процесі контролю обґрутованості нормативів і правильності їх обчислення при списанні втрат сільськогосподарської продукції та сировини з матеріально відповідальних осіб слід насамперед перевіряти дотримання норм і з'ясувати правильність умов зберігання, які впливають на розмір природних втрат. Одночасно з перевіркою правильності дотримання умов зберігання також з'ясовується правильність визначення термінів зберігання.

5. Висновки

Належна організація та методика обліку і внутрішнього контролю операцій процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції на підприємствах сфери обігу дає можливість отримувати достовірну інформацію про фактичну собівартість продукції після завершення процесу тривалого зберігання. Також вони є важливим джерелом визначення законності списання втрат продукції, внаслідок пошкодження тари, наявності браку та відходів. Особливо це стосується застосування норм природних втрат до продукції, яку приймали й відпускали зі складів без зважування і списували на підставі відповідних активів.

Удосконалена організація обліку і внутрішнього контролю за рухом сільськогосподарської продукції сприятиме підвищенню достовірності результатів діяльності та ефективності системи управління підприємством в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамов Д. А. Учет и внутренний контроль заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции в сельскохозяйственных потребительских кооперативах / Д. А. Абрамов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dissercat.com>
2. Жук В. М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика [Текст] : наук. доповідь / В. М. Жук. – К. : Інститут аграрної економіки, 2008. – 90 с.
3. Заєць О. В. Бухгалтерський облік у заготівельно-переробному комплексі споживчої кооперації [Текст] : підручник / О. В. Заєць, Д. І. Козак, М. Д. Лебедєва, В. А. Левченко. – К. : Вища школа, 1993. – 302 с.
4. Керимов В. Э. Организация управлеченческого учета снабженческо-заготовительной деятельности : научн. издание / В. Э. Керимов, Р. А. Сухов, П. В. Селиванов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.twirpx.com/file/820997/>.
5. Куцик П. О. Внутрішньогосподарський облік в управлінні заготівельним підприємством: організаційний аспект / П. О. Куцик, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 34. – С. 163-166.
6. Левера І. О. Облік за центрами відповідальності у сільськогосподарських підприємствах / І. О. Левера // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 73-76.
7. Мальшакова С. В. Облік у фермерських господарствах / С. В. Мальшакова // Баланс-Агро. – 2009. – № 16. – С. 21-28.
8. Макарук Ф. Ф. Облік операцій з переробки, сортування і підготовки до продажу товарів заготівель: організаційний аспект / Ф. Ф. Макарук, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 38. – С. 233-235.
9. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>
10. Озеран В. О. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації [Текст] : навч. посібник / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин. – Львів : Львівська комерційна академія, 2008. – 660 с.
11. Озеран В. О. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації [Текст] : навч. посібник / [В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин та ін.] – Львів : Львівська комерційна академія, 2010. – 311 с.
12. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
13. Скалецька Л. Ф. Технологія зберігання і переробки продукції рослинництва [Текст] : наук. видання / Л. Ф. Скалецька. – К. : Вища школа, 2005. – 321 с.