

In the article the role of investment climate in development of economy and in bringing in foreign investments is examined. Constituents influencing on forming of investment climate are analyzed. Directions of improvement of investment climate of country are certain.

Key words: *foreign investments, investment climate, making forming of investment climate.*

Надійшло 21.01.2013.

УДК 657.471.76

Н.В. Васюк

ПОСЛУГИ ЗБЕРІГАННЯ: ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ

У статті розглянуто методику обчислення собівартості послуг зберігання на всіх етапах процесу зберігання: від підготовки до зберігання до повернення запасів покладавцю.

Ключові слова: *послуги зберігання; собівартість зберігання; точка беззбитковості; розподіл загальновиробничих витрат.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. Комплекс послуг зберігання включає в себе безліч операцій, які можуть надаватися залежно від потреб клієнтів у повному обсязі або частково. Тому підприємству важливо точно визначити собівартість таких послуг у розрізі окремих складових процесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку та методики визначення собівартості як відповідно до вимог вітчизняної нормативно-правової бази, так і в межах МСФЗ, а також у системі управлінського обліку, розглядалися у працях українських і зарубіжних науковців-дослідників, зокрема О.В. Бехтерової, Ф.Ф. Бутинця, М.Д. Врублевського, С.Ф. Голова, К. Друрі, І. Івакіної та ін.

Проте характеристика особливостей обліку затрат, калькулювання собівартості послуг зберігання в системі вітчизняного бухгалтерського фінансового обліку, вимог МСФЗ та, відповідно, теоретичних та практичних положень управлінського обліку детально не здійснювалася, що і викликало необхідність проведення подальших досліджень.

Завдання дослідження полягає в обґрунтуванні поетапного та економічно ефективного визначення собівартості послуг зберігання.

Основний матеріал дослідження. Загальні принципи формування собівартості викладено в П(С)БО 16, а конкретний перелік і склад статей калькулювання собівартості послуг зберігання визначається підприємством самостійно в наказі про облікову політику [1]. Собівартість зберігання – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу зберігання, а також із виконанням робіт і послуг, що забезпечують такий процес, у тому числі на повернення запасів покладавцю.

Таким чином, у процесі зберігання можна умовно виділити декілька етапів:

- етап I – підготовка до зберігання (розвантаження, приймання товарів за кількістю та якістю, перевалка запасів до місця зберігання);
- етап II – здійснення процесу зберігання (підтримання належних умов для збереження кількісних та якісних характеристик запасів);
- етап III – повернення запасів зі зберігання покладавцю (перевалка запасів до місця навантаження, підготовка до навантаження).

Підрахунок витрат на кожному з цих етапів дає можливість правильно визначити собівартість для кожного окремого випадку зберігання. Наприклад, договір укладається на тривалий строк зберігання партії запасів – тут левова частка витрат припадає на II етап. Якщо ж запаси передаються на короткий строк, значну роль у формуванні собівартості відіграють витрати I та III етапів. Якщо підприємство надає послуги зі зберігання запасів, що потребують особливих умов, варто визначити собівартість послуг окремо за такими видами зберігання. Отже, правильно визначивши складові собівартості зберігання, підприємство, з одного боку, може пропонувати клієнтам конкурентні ціни на свої послуги, а з іншого – отримувати максимальний прибуток.

На великих складських підприємствах окремо розраховують собівартість послуг допоміжного виробництва, яке призначене для обслуговування основного виробництва (наприклад, ремонтні цехи навантажувачів, холодильного обладнання; відділи дезінфекції, логістичні центри тощо). На підприємствах із невеликим обсягом допоміжних робіт такі витрати можуть обліковуватись у складі витрат основного виробництва. Окремо обліковують собівартість невиробничого господарства, яке не бере участі у здійсненні та забезпеченні зберігання запасів (наприклад, оздоровчі комплекси, дитячі садки). При цьому самі послуги зберігання можуть бути як основною діяльністю підприємства, так і допоміжною, а також бути частиною виробничого процесу (наприклад, зберігання готової продукції).

На виробничу собівартість відносяться витрати, визначені в п. 11–16 П(С)БО 16. При цьому під час розрахунку і бухгалтерського, і оподаткованого прибутку витрати, що формують собівартість зберігання, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації [1; 2].

Етап I. З огляду на сучасний рівень автоматизації та механізації вантажно-розвантажувальних робіт на цьому етапі визначальним є визначення собівартості послуг автотранспорту, до складу якої включаються такі витрати:

1. Прямі матеріальні витрати, що не перевищують нормативних (тобто розрахованих відповідно до технічних умов, державних стандартів та ін.), у тому числі витрати на пально-мастильні матеріали, шини, акумулятори. При цьому вартість шин та акумуляторів може входити до собівартості двома способами:

- у повному обсязі в періоді установки на навантажувач;
- у сумі, що розраховується для шин, виходячи з виконаного у звітному періоді пробігу пропорційно до запланованого пробігу, а для акумуляторів – прямолінійним методом, виходячи зі строку використання.

Наднормативні витрати в бухгалтерському обліку включаються до складу реалізованої собівартості послуг того періоду, в якому вони були здійснені. У податковому обліку такі витрати не відображаються, оскільки вони не пов'язані з господарською діяльністю [2].

2. Прямі витрати на оплату праці (як основної, так і додаткової заробітної плати) працівникам, що працюють на навантажувачах.

3. Амортизація навантажувачів, нарахована згідно з нормами П(С)БО 7 «Основні засоби» [3].

4. Інші прямі витрати, у тому числі: нарахування ЄСВ на оплату праці працівників, які безпосередньо працюють на навантажувачах; витрати на поточні ремонти, техогляд і техобслуговування навантажувачів, забезпечення відповідності його технічного стану вимогам Держгірпромнагляду; навчання працівників для отримання ними права керування таким обладнанням та ін.

6. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (ЗВВ), у тому числі витрати: на утримання апарату управління складом (оплата праці, нарахування ЄСВ, витрати на службові відрядження працівників апарату управління, технічне та інформаційне забезпечення управління складом тощо); амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; утримання, експлуатацію, поточний ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; охорону праці (у т. ч. витрати на спецодяг вантажників, охоронців), техніку безпеки, виробничу санітарію та охорону навколишнього середовища та ін.

Етап II. Формування собівартості за видами витрат на цьому етапі здійснюється аналогічно до етапу I. Але особливістю є те, що більша частина витрат на цьому етапі належить до складу ЗВВ (витрати на охорону; утримання апарату управління складом; утримання складських приміщень – опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення тощо, експлуатація систем вентиляції).

Якщо запаси зберігаються у спеціальному обладнанні (наприклад, у морозильних камерах), то можуть бути значні витрати на амортизацію такого обладнання.

Етап III. Склад витрат на цьому етапі аналогічний до складу витрат на першому етапі.

До постійних ЗВВ належать витрати, що залишаються незмінними (майже незмінними) при зміні обсягу запасів, які зберігаються (наприклад, витрати на пожежну сигналізацію, охорону, оренду складських приміщень та ін.). Постійні ЗВВ поділяються на розподілені та нерозподілені. Базу розподілу підприємство встановлює самостійно, виходячи з нормальної потужності зберігання, і закріплює в наказі про облікову політику. Особливістю послуг зберігання є те, що більша частина ЗВВ є постійними і можуть досягати майже 100% загальної суми ЗВВ.

Базою розподілу ЗВВ при здійсненні послуг зберігання може бути:

– заробітна плата основних працівників. Такий критерій застосовується, тільки якщо оплата праці таких працівників є відрядною;

– обсяг наданих послуг зі зберігання, що вимірюється в кількісному вигляді. Залежно від тарифікації послуг зберігання це можуть бути оди-

ниці площі чи об'єму, зайнятих запасами на зберіганні; час зберігання та ін.;

– обсяг наданих послуг зі зберігання у гривнях та ін.

Нерозподілені постійні ЗВВ і в бухгалтерському, і в податковому обліку включаються до складу витрат того періоду, в якому вони були здійснені.

Як базу розподілу ЗВВ використовують, наприклад, максимальну потужність складського комплексу, тобто максимально можливий обсяг послуг зберігання, який може бути наданий за певний проміжок часу. Потужність визначається, виходячи з виду запасів, технологічних процесів їх зберігання тощо та вимірюється, як правило, у натуральних одиницях. Для виміру потужності у вартісному вираженні знаходять добуток двох величин: потужності в натуральних одиницях та ціни послуги зберігання за одну таку одиницю.

Максимальна потужність складських площ застосовується також для аналізу ефективності їх використання шляхом розрахунку відношення фактично задіяної потужності складу до максимальної.

На одному і тому ж складі можуть зберігатись як власні запаси, так і запаси сторонніх організацій за плату. У цьому разі витрати розподіляються таким чином:

– витрати на вантажні роботи та перевалку власних запасів при їх придбанні відносяться на збільшення їх первісної вартості;

– витрати на зберігання власних запасів після їх придбання (виготовлення) – до витрат того періоду, в якому вони були понесені [4];

– витрати на перевалку власних запасів між складами – до витрат на збут;

– витрати на надання послуг за плату на договірних засадах – до собівартості реалізованих послуг.

За базу розподілу витрат найчастіше обирають потужність складського комплексу, задіяну в тому періоді, за який здійснюється такий розподіл.

Більшість витрат складського комплексу є постійними. Тому для таких об'єктів є важливим розрахунок точки беззбитковості, тобто обсягу продажів послуг зберігання, при якому покриваються всі змінні та постійні витрати підприємства (прибуток дорівнює 0).

Точка беззбитковості може виражатися [5, с. 179]:

– у кількісному вираженні, для чого застосовується така формула (1):

$$\frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю виміру послуги} - \text{Змінні витрати на одиницю виміру послуги}}; \quad (1)$$

– у вартісному вираженні, для чого застосовується інша формула (2):

$$\frac{\text{Постійні витрати}}{1 - \% \text{ змінних витрат від загального обсягу наданих послуг}}. \quad (2)$$

Для визначення відсотка змінних витрати від загального обсягу наданих послуг використовують дані попередніх періодів (наприклад, останнього перед розрахунком кварталу).

Розрахунок точки беззбитковості в кількісному вираженні застосовують для прийняття рішення підприємством, у якого немає власного складського приміщення. З'ясовують, що вигідніше: орендувати таке приміщення чи укласти договір зберігання зі сторонньою організацією. У цьому разі під постійними витратами розуміють постійні витрати на утримання орендованого складу за період (оренда, охорона, комунальні послуги тощо), під ціною зберігання – ціни, що пропонуються сторонніми організаціями.

Якщо підприємство має складські приміщення, але надає послуги зберігання лише час від часу (наприклад, у періоді тимчасового звільнення площ від власного товару в періоді міжсезоння). Перед таким підприємством постає питання: як розрахувати ціну на такі послуги.

У такому випадку може застосовуватися метод ціноутворення «собівартість + надбавка + непрямі податки», де надбавка складається із планового прибутку та витрат, не включених до собівартості (наприклад, адміністративних), а непрямим податком для послуг зберігання є ПДВ. Якщо підприємство накопичує витрати на утримання складу в обліку окремо, то сума витрат визначається на підставі даних минулих звітних періодів. В іншому разі необхідно розрахувати собівартість послуг зберігання так, як це описано вище.

Висновки. Стрімкий ритм ведення бізнесу вимагає від кожного підприємця і керівника компанії реального уявлення про собівартість продукції і вміння правильно її розраховувати. Адже за ринкових умов послуга коштує стільки, скільки покупець готовий за неї заплатити. Тому під час прийняття рішення щодо укладання договору на умовах, запропонованих покупцем, використовується принцип маржинального підходу: якщо доход від надання послуг перевищує змінні витрати, тобто доходом перекривається хоча б частина постійних витрат, такий договір варто укласти.

Список використаної літератури

1. П(С)БО 16 «Витрати», затверджено наказом МФУ № 318 від 21.06.1999 р.
2. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI.
3. П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджено наказом МФУ № 92 від 27.04.2000 р.
4. П(С)БО 9 «Запаси», затверджено наказом МФУ № 246 від 20.10.1999 р.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.

В статтю розглянута методика исчисления себестоимости услуг хранения на всех этапах процесса хранения: от подготовки к хранению до возвращения запасов владельцу.

Ключевые слова: услуги хранения; себестоимость хранения; точка безубыточности, распределение общепроизводственных расходов.

In the article the method of calculating the cost of storage services at all stages of life was analyzed: from preparation to storage to return stocks the one who gave luggage.

Key words: storage services, storage cost, break-even point, the distribution of overhead cost.

Надійшло 15.02.2013.