

УДК 657.2

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНО-ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЕФІРООЛІЙНОЇ ГАЛУЗІ****Сорокіна О.С.**Кримський економічний інститут ДВНЗ
"Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"

В статье рассмотрены элементы организации учета производственных запасов на предприятиях эфиромасличной отрасли. Автором приведены документы, используемые эфиромасличными предприятиями для учета запасов. Рассмотрены учетные регистры, которые применяются сельскохозяйственными предприятиями.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, организация учета, документы, учетные регистры, эфиромасличные предприятия.

The elements of organization of material and production resources' accounting are considered in the article. The author has identified the documents which are used by attar enterprises. The ledgers which are used by agricultural enterprises are considered.

Keywords: material and production resources, organization of accounting, documents, ledgers, attar enterprises.

Постановка проблеми. За останні роки з'явилося багато документів, які регламентують організацію обліку в сільськогосподарських підприємствах. З одної сторони, сільськогосподарські підприємства отримали рекомендації з обліку активів та зобов'язань з урахуванням особливостей їх діяльності, що є позитивним моментом. Але, з іншого боку, запропоновані документи не повністю розкривають особливості обліку в окремих галузях АПК.

Ефіроолійна галузь, яка виявилася в занепаді у зв'язку з ситуацією, що існує в сфері АПК, в останні роки активно відроджується. Проте, на сьогоднішній день в наукових виданнях недостатньо розкрито організацію обліку активів підприємств, що займаються вирощуванням і переробкою ефіроолійних культур.

Мета статті: розкрити на основі даних по підприємствах ефіроолійної галузі Криму організацію обліку матеріально-виробничих запасів ефіроолійних підприємств, розглянути законодавче і нормативно регулювання організації обліку сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх досліджень. Організація бухгалтерського обліку підприємств регламентована законами, нормативно-правовими актами, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, інструкціями, наказами, а також розкрито в багатьох наукових працях.

Питаннями організації обліку займалися вчені Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, В.П. Завгородній та ін.

"Під організацією обліку розуміють систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції" [1, с. 43].

На думку Бутинця Ф.Ф. та колективу авторів [1], організація бухгалтерського обліку складається з трьох етапів: методичного, технічного і організаційного. На першому етапі здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать елементи методу бухгалтерського обліку. "Другий етап організації бухгалтерського обліку – це вибір форми обліку, що найбільше відповідає галузі та розміру даного підприємства" [1, с. 45]. Третій етап – це організація облікового апарату.

Таким чином, перший і другий етап будуть напряму залежати від галузі, в якій працює підприємство. Третій етап більше залежить від масштабів підприємства, кількості робітників, організаційної структури підприємства.

В.В. Сопко та В.П. Завгородній приділяли багато уваги процесу документування. Цей процес вони ділили на три етапи: первинний облік; поточний облік (реєстрація даних первинного обліку в системі рахунків – в облікових реєстрах); підсумковий етап (складання звітності) [2, с. 39–41]. Також науковці розглядали такі елементи організації обліку як номенклатури, оперограми, що допомагають удосконалити організацію обліку на окремих ділянках обліку.

Викладення основного матеріалу. Серед виробничих ресурсів, контроль за використанням яких є основною метою організації обліку, вагоме місце займають матеріально-виробничі запаси. До матеріально-виробничих запасів ефіроолійних підприємств відносяться: сировина, матеріали, напівфа-

брикати, матеріали сільськогосподарського призначення (насіння, саджанці, гербіциди, т. ін.), МШП, запасні частини, будівельні матеріали та ін.

Розглянемо принципи застосування щодо них елементів методу бухгалтерського обліку таких як: документація, інвентаризація, використання синтетичних і аналітичних рахунків, метод подвійного запису, оцінка, калькулювання, бухгалтерський баланс та звітність.

Процес документування на підприємстві складається з кількох етапів:

- 1) створення первинних документів;
- 2) складання на основі первинних документів облікових реєстрів;
- 3) перенесення даних облікових реєстрів до Головної книги;
- 4) складання на основі даних Головної книги балансу підприємства та іншої звітності.

Одним із головних документів в організації обліку запасів на підприємстві виступає наказ про облікову політику. В ньому має наводитися інформація про порядок визнання запасів підприємства, принцип розподілу ТЗВ, що відносяться до запасів, які надійшли на підприємство, одиниці їх обліку, їх оцінку, метод списання запасів при їх вибутті, особливості обліку МШП і т. ін.

Методичними рекомендаціями № 921 [3] визначено для сільськогосподарських підприємств зазначення в обліковій політиці тільки інформації про оцінку вибуття запасів і порядок розподілення транспортно-заготівельних витрат.

Здійснення тієї чи іншої операції з запасами підтверджується складеними первинними документами. Всі первинні документи можна розділити на ті, якими оформлюється: надходження запасів на підприємство; облік запасів на складах підприємства; вибуття запасів; рух МШП; рух готової продукції.

Надходження запасів на ефіроолійне підприємство відбувається за наступними напрямками: від постачальників; від населення; від власного урожаю; від підзвітних осіб та ін.

Вибуття запасів ефіроолійних підприємств відбувається шляхом:

використання в висіванні нового урожаю; використання у виробництві з переробки ефіроолійної сировини; використання у виробництві парфумерно-косметичної продукції; продаж на сторону; списання у випадку втрати своїх якостей і т. ін.

Документування операцій з руху ефіроолійних запасів в основному відбувається восени, навесні і влітку, що пов'язане з періодом висівання (висаджування) і збирання урожаю ефіроолійних культур.

На вибуття насіння ефіроолійних культур складається акт про витрату насіння і садивного матеріалу (форма № 119, СРСР). В ньому вказується дата висаджування, номер акту, куди висіяне (висаджено), площа, найменування садивного матеріалу, одиниці виміру. Наприклад, на підприємстві були висаджені саджанці котовнику на площі 2000 кв. м.

Посіви однорічних та багаторічних ефіроолійних трав та ефіроолійні культури переходять до складу поточних біологічних активів рослинництва, що в обліку відображаються на окремому рахунку. Методичні рекомендації № 73 [4] визначають документи, якими обліковуються біологічні активи сільськогосподарських підприємств. Так, оприбуткування посівів, що зійшли, відбувається по акту на оприбуткування поточних біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1).

Списання посівів на момент збору урожаю оформлюється Актом №_ на списання поточних біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-2).

Надходження ефіроолійної продукції з поля оформлюється документом "Щоденник надходження сільськогосподарської продукції" (форма № 81, СРСР). В ньому наводяться наступні дані: від кого, найменування продукції, вага, сорт (для рослин, саджанців). Наприклад, отримано насіння коріандру "Янтар", 205 кг.

Сировина лаванди надходить з поля також по щоденнику а потім по внутрішній накладній передається на переробку. Сировина шавлії надходить з поля по акту, насіння шавлії – по щоденнику.

Акт на прийомку сировини по виду (наприклад шавлія мускатна) складають технолог, начальник виробництва. В цьому акті наводиться інформація про натуральну вагу сировини, її залікову вагу, засміченість сировини в %, масову частку листя, стебла, заліснявілого, прямого та почорнівшого листя (в %). Вказується загальний процент знижки. Всі ці параметри значно впливають на якість ефірної олії, що буде отримана з даної сировини.

По саджанцях і насінню ефіроолійних культур м.в.о. складає матеріальний звіт, в якому вказуються: одиниці виміру, сальдо на початок і кінець місяця, надходження і витрата.

Лабораторія ефіроолійного підприємства обов'язково проводить аналіз зібраної і скошеної сировини. Лабораторія веде облік кількості партій, бере пробу на аналіз, визначає залікову вагу сировини. Після цього сировину відправляють на переробку.

Переробка ефіроолійної сировини відбувається протягом 2–3 днів. Надалі приблизно біля місяця первинна олія допрацьовується і розфасовується.

В бухгалтерії ведеться облік вже готової ефірної олії по стандарту.

Щодо зберігання ефірної олії висуваються окремі вимоги. Трояндова олія розливається по 1 кг, зберігається в темному склі. Пляшки поміщаються в металеві футляри і опускаються в підвали на три поверхи вниз. Головна умова зберігання ефірної олії – без доступу повітря і сонячного світла. Олія шавлії та лаванди розливається в бочки по 10 кг.

При переробці ефіроолійної сировини в парфумерну продукцію складається виробничий звіт.

На парфумерну і косметичну продукцію, отриману в цеху, оформлюється звіт по парфумерно-косметичному цеху, де наводяться дані про найменування використаної сировини, їх одиниці вимірювання, кількості надходження в цех, звідки надійшла сировина (зі складу, з виробництва, від підзвітних осіб), вага готової продукції в кілограмах (в розрізі видів), кількість витраченої сировини, залишок на кінець місяця. Надалі продукція розфасовується і обліковується в бухгалтерії в кількісно-сумовому вираженні.

На складах ведеться кількісний облік ефірної олії і парфумерної продукції. Продукція обліковується в картках складського обліку. В кінці місяця складається відомість руху запасів.

На практиці ефіроолійні підприємства часто продають ефіроолійну сировину з поля, без збирання урожаю. Урожай збирає вже покупець своїми власними силами. Оформлення такої операції відбувається витратною накладною і актом про те, що проведено заміри поля для визначення контрольної урожайності (валового збору продукції). В ньому вказується загальна площа поля, загальна площа контрольного заміру скошеної трави. Скошена сировина подрібнюється на полі і вивозиться автотранспортом покупця на виробництво з переробки ефіроолійної сировини. В акті також визначається маса подрібненої сировини з загальної площі заміру в натуральній і заліковій вазі. Далі робиться розрахунок урожайності поля на кондиційну вагу сировини з гектару. Загальна вага сировини визначається множенням розрахункової урожайності на площу поля.

Як бачимо, ефіроолійні підприємства застосовують старі форми обліку деяких виробничих запасів, прийнятті ще при СРСР. Це значно ускладнює заповнення облікових реєстрів, але є вигідним з точки зору їх змісту. З іншої сторони, це пояснюється відсутністю до недавнього часу в обліку України документів, які б відображали особливості руху виробничих запасів сільськогосподарських підприємств.

Відмітимо, що в 2007 році Міністерством аграрної політики затверджено Методичні рекомендації № 929 [5] щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах.

"Спеціалізовані форми первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах – це первинні документи, які застосовуються в окремих галузях, з врахуванням їх виробничої специфіки (виробництва)" [5].

Згідно з цим документом відпуск матеріалів, насіння, продуктів, мінеральних добрив, сировини зі складів підприємства має оформлюватися Лімітно-забірною картою на отримання матеріальних цінностей за формою № ВЗСГ-1. Вибуття насіння і садивного матеріалу повинно оформлюватися Актом витрати насіння і садивного матеріалу (форма ВЗСГ-4), до якого додаються лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей зі складу (форма № ВЗСГ-1), накладна (внутрігосподарського призначення) (форма № ВЗСГ-8), документи, що підтверджують сортову якість насіння (садивного матеріалу). Надходження продукції з виробництва має відображатися у накладній (внутрігосподарського призначення) (форма № ВЗСГ-8) і т.д.

Використання усіма сільськогосподарськими підприємствами зазначених документів допоможе уніфікувати первинний облік виробничих запасів.

Ще одним елементом бухгалтерського обліку запасів є їх оцінка. Як показує практика, на більшості ефіроолійних підприємств Криму запаси оцінюються при вибутті за середньозваженою собівартістю, а запаси при їх продажу – по методу ціни продаж. На окремих підприємствах за методом середньозваженої собівартості оцінюється ПММ, а запаси – за методом ідентифікованої собівартості. Проте, методичними рекомендаціями № 921 [3] запропоновано сільськогосподарським підприємствам використовувати саме метод середньозваженої собівартості. При цьому визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів рекомендується здійснювати щомісячно.

Одиницею обліку запасів на ефіроолійних підприємствах є, як правило, їх вид або найменування, що відповідає вимогам П(С)БО 9 "Запаси".

Поточні біологічні активи ефіроолійних підприємств, до яких відносяться посіви багатолітніх і однолітніх ефіроолійних трав, кущові та деревовидні ефіроолійні культури, оцінюються за справедливою

вою вартістю. Аналітичний облік поточних біологічних активів ведеться за їх видами, що відповідає умовам П(С)БО 30 "Біологічні активи".

Як показує практика, МШП при їх надходженні на ефіроолійне підприємство, повністю (100 %) списується на витрати, з подальшим кількісним їх обліком у матеріально-відповідальних осіб.

Підприємства мають право вибирати будь-яку форму обліку, яка задовольняє їх вимогам. Для ефіроолійних підприємств Криму більш характерною є автоматизована форма бухгалтерського обліку (із застосуванням програмних продуктів "Акцент", "Парус", "1С: Бухгалтерія") та журнально-ордерна форма.

При застосуванні автоматизованої форми обліку ефіроолійні підприємства користуються формами реєстрів, які існують в даній версії програми обліку.

При використанні журнально-ордерної форм сільськогосподарські підприємства застосовують наступні облікові реєстри: журнал-ордер 6 с.-г. – для обліку надходження запасів від постачальників, журнал-ордер 7 с.-г. – для обліку надходження запасів від підзвітних осіб, журнал-ордер 10/1 с.-г. – для обліку руху запасів, журнал-ордер 10/2 с.-г. – для обліку заробітної плати, нарахованої за операції, пов'язані з придбанням запасів, журнал-ордер 10/3 с.-г. – для обліку використання запасів для основного виробництва (10/3 а с.-г.), інших виробництв (10/3 б с.-г.), на загальновиробничі потреби (10/3 в с.-г.), на адміністративні потреби (10/3 г с.-г.), а також зведену відомість до журналу-ордеру 10.3 с.-г.

Варто зазначити, що журнально-ордерна форма для сільськогосподарських підприємств також була оновлена Методичними рекомендаціями № 390 [6]. Цим документом сільськогосподарським підприємствам рекомендовано застосовувати для обліку запасів наступні реєстри обліку: журнал-ордер № 5 А с.-г. та відомість до нього по рахунках 20, 22, 25, 26, 27, 28. В цьому журналі-ордері наводиться інформація про залишок тих чи інших ТМЦ в розрізі їх видів чи місць зберігання, що допомагає забезпечити аналітичність обліку запасів. Вкладний аркуш до журналу-ордеру № 5 А с.-г. допомагає провести аналітику по матеріально-відповідальним особам, у яких знаходяться зазначенні цінності на відповідальному зберіганні і зафіксувати облікові ціни ТМЦ, а також витрати на придбання цих ТМЦ. В журналі-ордері наводиться розрахунок ТЗВ, що пов'язані з придбанням ТМЦ, а також їх розподіл.

Сума ТЗВ визначається на основі даних журналів-ордерів № 3 В с.-г., № 3 Г с.-г. (на суму витрат, пов'язаних з доставкою постачальників та інших організацій), № 3 А с.-г. (на суму витрат по відрядженнях, пов'язаних з придбанням матеріалів і т. ін.); № 5 В с.-г. (на суму витрат допоміжних виробництв, пов'язаних з доставкою); № 5 Б с.-г. (на суму заробітної плати, нарахованої за навантаження і розвантаження цінностей, які надходять від постачальників) [6].

Реалізація запасів сільськогосподарських підприємств на сторону за новою журнально-ордерною формою відображається у відомості № 6.4. с.-г. Інформація, яка наводиться тут про реалізацію продукції, біологічних активів, товарів, виробничих запасів включає: сорт, одиниці виміру, кількість, вартість та ін. У відомості вказуються документи, на основі яких відбувається списання запасів (реєстр або інший документ), рахунки, на які відносяться витрати по реалізації запасів (901,902,903, 943). По кредиту відомості відображається інформація про оплату за реалізовані запаси і біологічні активи, яка надійшла в касу підприємства або належить до сплати покупцями, різними дебіторами, підзвітними особами і т. д. Форма реєстру документів, за якими відбувається реалізація запасів підприємства за безготівковими рахунками вказана у формі № 6.2. с.-г., за готівку – у формі 6.3. с.-г.

Вибуття виробничих запасів у виробництво відображається в звіті № 5.5. с.-г., в якому ведеться облік витрат і виходу продукції основного виробництва, промислового, допоміжних виробництв та інші витрати. Використання виробничих запасів у інших виробництвах показується в звіті № 5.6. с.-г., для загальновиробничих потреб – в звіті № 5.7., для адміністративних потреб – в звіті № 5.8. с.-г., для збуту – в звіті № 5.9. с.-г. Такі звіти складаються за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідних статтях витрат [6].

Висновки. На основі викладеного матеріалу можна зробити наступні висновки.

Організація обліку матеріально-виробничих запасів в частині оцінки запасів, методів їх вибуття, обліку і розподілу ТЗВ в цілому відповідає вимогам П(С)БО 9 "Запаси" і наказам Міністерства агропромислової політики.

Більшість підприємств ефіроолійної галузі Криму застосовують для обліку матеріально-виробничих запасів первинні документи, які є застарілими. Використання нових форм обліку виробничих запасів забезпечить більш правильне ведення обліку, полегшить процес складання облікових реєстрів, допоможе уніфікувати первинний облік всіх сільськогосподарських підприємств.

Перехід ефіроолійних підприємств на нові форми облікових реєстрів підвищить аналітичність їх обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Організація бухгалтерського обліку: [навч. посіб. для студентів вузів спеціальності 7.050.106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова. [2-е вид., доп. і перероб.] – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
2. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [Підручник]. / В.В. Сопко, В.П. Завгородній – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
3. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 17.12.2007 р. № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua/>
4. Методичні рекомендації по застосуванню спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua/>
5. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Міністерства агропромислової політики від 21.12.2007 р. № 929 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua/>
6. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики України від 04.06.2009 р. № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua/page/?8404>.

УДК 658.15:339.37

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
ТА НАПРЯМКИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Манілюк М.Ф.,

Остапенко Л.І.

Черкаський державний технологічний університет

Рассмотрено проблемы, касающиеся требований законодательно-нормативных документов с регуляторной политики формирования информации в бухгалтерском учете основных средств. Определены проблемные вопросы, которые необходимо решить на законодательном уровне. Предлагается внесение конкретных изменений к уже действующим законам с целью согласованности и гармонизации финансового и налогового учета основных средств.

Ключевые слова: *основные средства, основные фонды, амортизационные отчисления, амортизация, справедливая стоимость, рыночная стоимость, чистая стоимость.*

The problems relating to the requirements of legislative regulations concerning regulatory policy of information formation in the accounting of fixed assets. Problem issues to be solved at legislative level are identified. Specific changes to existing laws with the purpose of coordination and harmonization of financial and tax accounting of fixed assets are proposed.

Key words: *fixed assets, depreciation, amortization, fair value, market value, net worth.*

Постановка проблеми. На сьогоднішньому етапі розвитку бухгалтерського обліку відсутня єдина система фінансового, податкового і управлінського обліку. Маємо ситуацію при якій облік основних засобів будується за різними системами. Причиною багатьох проблем обліку основних засобів є недостатньо теоретичне та методологічне обґрунтування і неузгодженість нормативно - правових вимог, щодо визнання та визначення суті основних засобів (фондів), оцінці і класифікації, нарахування амортизації та відображення витрат з ремонту, реконструкції, модернізації та списання об'єктів основних засобів.

Метою статті є аналіз змісту нормативно-правових документів з питань формування інформації та визначення їх головних вимог і правил у бухгалтерському і податковому обліку основних засобів. Запропонувати основні напрямки вирішення проблемних питань з метою одержання достовірної інформації необхідної для прийняття управлінських рішень щодо оновлення основних засобів, шляхом списання зношених об'єктів та вкладання коштів у придбання нових основних засобів, впровадження нових технологій та іншого поліпшення об'єктів з метою забезпечення ефективного господарювання.