

УДК 657.41:658.14

Т. Г. Камінська,

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,

Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРОЦЕСУ ПРИДБАННЯ ЯК ПОЧАТКОВОЇ СТАДІЇ КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ

Досліджений процес придбання засобів виробництва підприємств як складової кругообороту капіталу. Вивчені погляди вітчизняних та зарубіжних вчених на кругооборот капіталу загалом та на процес придбання, зокрема. Розкриті особливості бухгалтерського обліку господарських операцій з придбання засобів виробництва.

The acquisition of the production means as part of the capital turnover are researched. The views of national and international scientists to capital turnover in general and to the acquisition in particular are examined. The features of the accounting of transactions for the production means acquisition are explained.

Ключові слова: придбання, кругооборот капіталу, бухгалтерський облік, витрати.
Key words: acquisition, capital turnover, accounting, costs.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На будь-якому підприємстві, що займається виробництвом товарів, виконанням робіт чи наданням послуг, здійснюється кругооборот капіталу, що у фізичному вимірі проявляється у вигляді кругообороту засобів. При цьому активи підприємства можуть зменшуватися, зростати, змінювати свою форму. Першим етапом цього процесу є процес придбання. Характерною для цього етапу є зміна форми ресурсів з грошової у матеріальну форму. Тобто грошові кошти підприємства перетворюються у виробничі запаси, основні засоби тощо. Безпосереднє виготовлення продукції відбувається на стадії виробництва, проте взаємообумовленість і взаємопов'язаність даних етапів визначає залежність між даними процесами, що підкреслює необхідність ретельної організації бухгалтерського обліку та контролю всіх господарських операцій на етапі придбання.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Кругооборот капіталу, у тому числі й процес придбання, детально розглянуто у працях таких економістів, як Ф. Кене та К. Маркс [1]. Кругооборот господарських засобів та їх відображення в бухгалтерському обліку досліджувались такими вченими, як Ф.Ф. Бутинець [1], Ю.Ю. Корольов [3], І.В. Малишев [4], І.Й. Яремко [7] та інші.

У літературі часто поняття "придбання", "постачання" та "поставка" ототожнюються. Крім того, в літературі можна зустріти й такі поняття, під яким розуміється процес придбання — "заготівля", "забезпечення". Ми вважаємо, що ці поняття тотожні, якщо вони розглядаються як перша стадія кругообороту капіталу. Але відмінність їх полягає в тому, що розглядаються вони з різних позицій — з позиції покупця і позиції продавця



Рис. 1. Схема переходу капіталу на етапі придбання з грошової форми в матеріальну

ця (постачальника), тому для уникнення незрозумілостей прийємо за основу поняття "придбання" і в роботі будемо використовувати його.

Вітчизняний дослідник І.Й. Яремко наголошує, що кожна стадія має цільовий характер та економічну доцільність [7, с. 110]. Так, призначенням процесу придбання є забезпечення підприємства необхідними ресурсами, виробництва — використання факторів виробництва для отримання продукції, продажу — збут продукції та отримання прибутку.

ВИДІЛЕННЯ НЕВИРІШЕНИХ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Оскільки кругооборот капіталу спрямований на створення нової продукції, задоволення потреб кожної людини та суспільства в цілому, для пізнання даних процесів і здійснення контролю за ними необхідна відповідна економічна інформація. На даному аспекті наголошував проф. І.В. Малишев [4].

МЕТА СТАТТІ

Розглянуті підходи дослідників щодо сутності кругообороту капіталу дозволяють визначити, що для повноцінного функціонування суб'єкт господарювання повинен, перш за все, забезпечити себе засобами виробництва, необхідними для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг. Дану функцію покла-

дено на етап придбання — перший у процесі кругообороту капіталу. Дослідження процесу придбання та особливостей його обліку є метою цієї статті.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Процес придбання — це комплекс господарських операцій із забезпечення підприємства предметами та засобами праці. У широкому розумінні придбання також включає в себе процес найму працівників. Воно починається з того, що підприємство вступає в економічні зв'язки з постачальниками і на основі договорів отримує від них товари, які в нього виступають предметами праці. Обидва підприємства виступають при цьому як обов'язкові учасники обміну. Отже, однією з необхідних його умов є наявність двох сторін: покупця та продавця. Кожна з них, звісно, веде облік у своєму господарстві із взаємною синхронністю записів по операціях купівлі-продажу.

За своєю сутністю етап придбання передбачає здійснення витрат на предмети і засоби праці. Дані витрати у відповідній формі (вартість придбання і транспортно-заготівельні витрати, амортизація) формують собівартість продукції. Здійснення процесу придбання відбувається на основі господарських договорів з іншими суб'єктами, тому для управлінського персоналу важливим фактором є наявність належної інфор-



Рис. 2. Системна модель бухгалтерського обліку процесу придбання

маційної бази для укладання найбільш вигідних договорів з постачальниками, враховуючи такі фактори, як ціна, умови, час і періодичність постачання, фінансовий стан контрагента з метою визначення можливості довготривалої співпраці. Дані фактори є ключовими, оскільки в цілому етап придбання має забезпечити безперервний процес виробництва. З точки зору політичної економії, рух будь-якого капіталу, який вкладається у виробництво, починається з грошової форми. Власник авансує відповідну суму грошових коштів на придбання факторів виробництва — засобів виробництва, а також робочої сили.

Перетворення грошового капіталу в елементи продуктивного є важливим моментом етапу придбання, проте придбання на ринку праці робочої сили — визначальна умова для отримання власником доданої вартості, що, на думку К. Маркса, є джерелом примноження капіталу. Таким чином, процес придбання поділяється на такі відносини: "гроші — засоби виробництва", тобто відносини між власниками з приводу розподілу засобів виробництва, та "гроші — робоча сила", тобто трудові відносини між власником (роботодавцем) і найманими працівниками [6]. Наявність відповідного інформаційного забезпечення є основою

покращення налагодження даних відносин для отримання максимальних економічних вигод для власника та задоволення потреб найманих працівників.

В умовах нестабільної економіки та жорсткої конкуренції успіх фінансово-господарської діяльності підприємства залежить від мистецтва планування й контролю за придбанням запасів. Основною метою обліку і контролю придбання є встановлення своєчасності поставки засобів виробництва та мінімізація витрат, що пов'язані із їх замовленням та зберіганням.

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

- правильне і своєчасне встановлення обсягів закупівлі;
- облік надходження матеріальних цінностей на підприємство;
- облік розрахунків з постачальниками за придбані засоби та підрядниками за транспортно-заготівельні витрати;
- визначення фактичної собівартості закуплених матеріальних ресурсів.

Важливо пам'ятати, що основною метою придбання є купівля того товару, який затребуваний покупцями і добре продаватиметься сам по собі безпосередньо або перетворений після процесу виробництва у нові

продукти. Вигідні закупівельні ціни — це не основна мета закупівлі, адже товар купується не тому, що його вигідно запропонували, а тому, що на нього існує попит. Основна мета закупівлі — купити товар, що добре продаватиметься і принесе необхідний оборот, а в його результаті — прибуток. Перехід капіталу з грошової форми в матеріальну наведено на рис. 1.

Кожен товар повинен обліковуватись за його споживчими властивостями. Тому в господарствах покупця та продавця з'являється необхідність ведення досить різноманітних рахунків товарів, кожен з яких в найменуванні відображає споживчі властивості одного товару. Таким чином, обліковуються товари за споживчими властивостями.

Рівність вартості у покупця та продавця в акті купівлі-продажу приводить до того, що у першого відбувається оприбуткування товару (дебет рахунку товари) і виплата грошей (кредит рахунку грошових засобів) відображається в одній і тій самій сумі так само, як і у іншого оприбуткування грошей (дебет рахунку грошових засобів) і реалізація товару (кредит рахунку товари) відбувається у тій же сумі. Цим виражається у покупця і продавця, по-перше, подвійність операцій за рахунками, по-друге, породжує в господарствах цих суб'єктів реєстрацію в рівних сумах, що призводить до відчуження товару, тоді як його вартість залишається у покупця і продавця, але вже в іншій формі.

До складу поняття "засоби виробництва" разом з предметами праці входять і засоби праці. Вони отримуються також за гроші в порядку купівлі-продажу і внаслідок цього оприбутковуються шляхом подвійної реєстрації: дебет рахунку засобів виробництва, кредит рахунку грошових засобів. Як видно з наведеного пояснення, основні засоби, так само як і оборотні і на тих же підставах, оприбутковуються з принципом подвійного відображення господарських актів в бухгалтерському обліку. На першій стадії кругообороту також відбуваються операції по заробітній платі. Ці витрати обліковуються в два прийоми. При нарахуванні заробітної плати, тобто при визначенні суми, що належить до сплати у відповідності до норм виробітку та розцінками, гроші функціонують лише ідеально як засіб розрахунку. При виплаті заробітної плати гроші виконують функцію засобу платежу. При цьому дебетуєть-

ся рахунок заробітної плати і кредитується рахунок грошових засобів.

Усі господарські операції носять подвійний характер, звідси випливає подвійне відображення по рахунках бухгалтерського обліку. Таким чином, процес придбання через товарно-грошові відносини здійснюється подвійно, так само подвійно він відображається і на рахунках бухгалтерського обліку. Отже, робимо висновок, що подвійність процесу придбання — причина, подвійність процесу його обліку — наслідок.

Для організації бухгалтерського обліку процесу придбання з використанням системного підходу, характерні такі етапи, які формують складові моделі (рис. 2).

Як бачимо з побудованої моделі, система організації обліку включає в себе три етапи — організацію первинного, поточного та підсумкового обліку, кожен із яких після свого завершення надає певну інформацію, відповідно, первинну, поточну та результативну.

Одним з важливих питань організації обліку процесу придбання є організація роботи облікового апарату, до якого у процесі придбання слід, крім облікових працівників бухгалтерії, відносити матеріально-відповідальних осіб, працівників відділів постачання чи логістики, завідувачів виробничих підрозділів, які здійснюють облік надходження матеріальних цінностей на підприємство, а також відділ маркетингу, що здійснює моніторинг цін на ринку, у т.ч. закупівельних.

Важливою частиною витрат у процесі придбання є транспортно-заготівельні витрати, які зазвичай включають затрати на оплату тарифів, фрахту, вантажно-розвантажувальних робіт, транспортування усіма видами транспорту до місця використання куплених засобів, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Згідно положень Податкового кодексу України транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних товарів у торгівлі. У п. 138.6 ПКУ [5] йдеться про витрати на доставку, які стосуються торговельних операцій, а саме про "собівартість придбаних та реалізованих товарів". Згідно пп.14.1.228 ПКУ транспортно-заготівельні

витрати повинні входити до складу собівартості придбаних матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та всіх інших запасів, а саме: "собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III ПКУ — витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітнього податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу". Разом із тим, необхідно пам'ятати, що згідно основних принципів бухгалтерського обліку "операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми" [там само].

Деякі автори, зокрема Р.А. Хом'як, дотримуються думки, що до ТЗВ належать тільки ті витрати на доставку запасів, що покладаються саме на покупця. Якщо ж вартість транспортування входить до обов'язків продавця, а покупець її просто компенсує, понесені витрати є повноцінною складовою первісної вартості запасів і відносяться до статті "суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю)" [2]. Такі витрати мають прямо включатися до первісної вартості запасів, а не за середнім відсотком ТЗВ.

Тут також варто відмітити, що транспортно-заготівельні витрати є складовою частиною трансакційних витрат. І саме на процес придбання припадає основна частина цих витрат. Розпорошеність інформації про зазначені витрати між великою кількістю рахунків (наприклад, 20/ТЗВ "Транспортно-заготівельні витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати", 39 "Витрати майбутніх періодів" та ін., на яких відображаються витрати по придбання), викидає її з поля зору вітчизняної системи управління витратами. Тобто отримання необхідної інформації про такі витрати, на жаль, не забезпечується вітчизняною законодавчо-регульованою системою обліку.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

На підставі проведеного вивчення різних підходів економістів і науковців з бухгалтерського обліку щодо сутності процесу придбання як такого в кругообороті капіталу, можемо встановити, що придбання за

своєю сутністю передбачає закупівлю підприємством відповідних засобів виробництва.

Обґрунтовано, що інформація — важливий фактор, наявність якого позитивно впливає на організацію етапу придбання. Доступ до інформації дає можливість підприємству отримувати додаткові дані про ринок, що формує його конкурентні переваги та можливість не тільки отримувати прибутки, але й зайняти лідируючі позиції у галузі своєї діяльності на ринку.

Під час процесу придбання відбувається зміна активу з форми грошей на форму майна, призначеного для виробництва продукції.

Бухгалтерський облік усіх процесів повинен організовуватися у порядку, визначеному обліковою політикою підприємства. У свою чергу, облікова політика формується не тільки на основі національних стандартів бухгалтерського обліку, а й з урахуванням організаційної структури підприємства та вимог менеджерів щодо повної та релевантної інформації для аналізу досягнутих результатів роботи в розрізі кожного з процесів господарської діяльності.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. Ч. 1: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] Ф.Ф. Бутинець. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2001. — 512 с.
 2. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. пос.] / За ред. Р. А. Хом'яка. — 5-те вид., доп. і перероб. — Львів: Інтелект-Захід, 2006. — 1088 с.
 3. Королев Ю.Ю. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Ю.Ю. Королев. — Мн.: Новое знание, 2007. — 304 с.
 4. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для с.-х. вузов] / И.В. Малышев. — М.: Финансы и статистика, 1981. — 263 с.
 5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 6. Політична економія (Капіталістичний спосіб виробництва): підручник І. — К.: Вища школа, 1980. — 511 с.
 7. Яремко І.Й. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / І.Й. Яремко. — Львів: Новий Світ-2000, 2004. — 240 с.
- Стаття надійшла до редакції 14.11.2012 р.*