

Кундеус О. М. Облік приросту (убутку) запасів / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. – 2005. – №2. – С. 129-133.

УДК 06.75.73

Олександр КУНДЕУС

ОБЛІК ПРИРОСТУ (УБУТКУ) ЗАПАСІВ

Резюме. Розглянуто проблемні питання розрахунку та відображення в бухгалтерському обліку приросту (убутку) товарно-матеріальних цінностей у скляній промисловості.

The summary. Problem questions of calculation and reflection in book keeping a gain (loss) of commodity-material assets in the glass industry are considered.

Ключові слова: матеріаломісткість, облік, аналіз, витрати сировини й матеріалів, приріст, убуток, товарно-матеріальні цінності, витрати.

Постановка проблеми та її зв'язок із найважливішими науковими і практичними завданнями. В умовах переходу до ринку основою стабільної роботи підприємства є висока продуктивність праці, зниження матеріаломісткості продукції, а на їх основі – отримання максимального прибутку. Оскільки основа будь-якого матеріального виробництва – виробничі запаси, важливу роль у підвищенні ефективності їх використання на підприємстві має відіграти насамперед правильна організація бухгалтерського обліку та аналізу.

Скляна промисловість належить до галузей із середнім рівнем матеріаломісткості. Питома вага затрат сировини і матеріалів у собівартості продукції зі скла становить від 30% до 50%. Цей факт свідчить, що раціональне використання виробничих запасів має для даної галузі велике значення, і суттєво впливає на фінансові результати діяльності її підприємств. Наступним чинником покращення фінансового стану є правильність проведення підприємствами розрахунків з бюджетом із податку на прибуток. А це неможливо без правильності проведення розрахунку приросту (убутку) товарно-матеріальних цінностей, який є складовою декларації про прибуток.

Тому одним із питань, яке вимагає внесення ясності в практичну діяльність підприємств, є питання ведення обліку приросту (убутку) товарно-

матеріальних цінностей. Так, згідно пункту 5.9 Закону про прибуток платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів, сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів (далі – запасів) на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення яких включаються до складу валових витрат.

Першою проблемою було те, що ДПАУ у своєму листі від 22.07.03 р. №11408-7-15-1117 висловила думку, яка суперечить вище вказаному Закону, тобто, що корегуванню підлягають всі витрати, пов'язані з виготовленням незавершеного виробництва та готової продукції, а не тільки їх матеріальна частина. Корегування за цією методикою призведе до зменшення валових витрат до моменту реалізації продукції на суму зарплати, соціальних внесків, послуг сторонніх організацій, амортизації тощо, які входять до її собівартості.

Друга проблема полягає в тому, чи потрібно включати електроенергію, газ, та воду в розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів.

Аналіз досліджень і публікацій за висвітлюваною темою. Дослідження за даною темою проводились фахівцями ДПА України, аудиторами, консультантами газети «Все про бухгалтерський облік», бухгалтерами-експертами журналу «Баланс» [1-5]. Проте думки одних фахівців відносно цього питання неоднакові. Тому проблеми обліку приросту (убутку) запасів залишаються недослідженими і потребують ґрунтовного методологічного обґрунтування вітчизняними вченими та науковцями.

Метою цієї статті є методологічне обґрунтування категорії «Запаси» та правильність проведення розрахунку їх приросту (убутку) на основі нормативних документів, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №9 «Запаси», запасами є активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу

продукту виробництва;

- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою дальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він становить більше одного року;

- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського та лісового господарства, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом).

Із цього випливає те, що в розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів на виробничих підприємствах необхідно брати; сировину, матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, малоцінні предмети на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції. Крім цього, у вартість запасів також необхідно включати вартість транспортно-заготівельних витрат на їх придбання у разі ведення їх обліку на окремому рахунку.

ДПАУ у своєму листі №8878-6-15-1116 від 06.10.04 року, змінивши свою думку щодо попереднього листа, вказує на те, що Закон не зобов'язує платників податку враховувати для цілей пункту 5.9 ті витрати, які не пов'язані з

придбанням запасів. Звідси висновок: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, суми нарахованої амортизації, які входять до вартості незавершеного виробництва і залишків готової продукції, відображаються у складі валових витрат і не перераховуються згідно п. 5.9 цього Закону [2, с. 36].

Іншим спірним питанням є питання включення використаного підприємством газу, електроенергії та води у розрахунок приросту (убутку) матеріальних затрат у незавершеному виробництві та готовій продукції.

Думки фахівців із цього питання є різними. Перша думка полягає в тому, що оскільки газ, електроенергія та вода, згідно П(С)БО 16, входять до складу елемента «Матеріальні затрати», то їх необхідно включати у вищевказаний розрахунок [5, с.5].

Наша думку є протилежною із декількох причин.

1. Згідно із Законом України №1957 від 01.07.2004 р. розмежування матеріальних цінностей, що призначаються для використання в господарській діяльності, здійснюється на основні засоби та запаси [3, с. 11].

2. Згідно пункту 5.9 Закону про прибуток платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів (крім тих, які підлягають амортизації), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів (далі – запасів) на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення яких включаються до складу валових витрат.

Як бачимо, із вищенаведеного переліку, газ, електроенергію та воду не можна віднести ні до сировини, ні до матеріалів, ні до інших запасів, передбачених вищенаведеним положенням (стандартом) №9 «Запаси».

3. Оскільки, мова йде про корегування матеріальної частини незавершеного виробництва, то найточнішим визначенням його залишків є інвентаризація. Її проводять шляхом фактичного замірювання, зважування і підрахунку цінностей. Іншими словами, перевіряється наявність матеріальної речовини. А замірити чи зважити кількість електроенергії, газу та води, яка використана на виробництво даного виробу, неможливо. Крім того, оцінка

незавершеного виробництва під час інвентаризації здійснюється на підставі нормативних калькуляцій. Тобто за такої оцінки використовуються статті калькуляції, у які вартість спожитої енергії не включена в статтю матеріальних витрат і враховується окремою статтею. Тому що енергія у виробника продукції на складах на кінець звітної періоду не залишається, а в незавершеному виробництві і в залишках готової продукції шляхом інвентаризації вимірюється, зважується і підраховується саме та матеріальна складова, яка підлягає обліку на складах;

4. На «матеріальних» бухгалтерських рахунках класу 2 «Запаси» не передбачено вести облік спожитої електроенергії, газу та води, тому що вони не підлягають оприбуткуванню та складуванню. Їх вартість відображають на рахунку 23 «Виробництво», який призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. А вартість послуг, використаних для виробництва продукції (перетворення товарно-матеріальних цінностей у готову продукцію), не підлягає обліку приросту (убутку) відповідно до норм п. 5.9 Закону про прибуток, за винятком тих, які включені до первісної вартості сировини, матеріалів тощо під час їх придбання.

ВИСНОВКИ

1. У розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів, на виробничих підприємствах необхідно брати: сировину, матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, малоцінні предмети на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції. Крім цього, у вартість запасів також необхідно включати вартість транспортно-заготівельних витрат на їх придбання у разі ведення їх обліку на окремому рахунку.

2. Витрати газу, електроенергії, та води, використані на виробництво продукції, не слід враховувати у розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів. І ось чому:

- а) ці витрати становлять окрему одиницю в собівартості, продукції;
- б) не входять в перелічені конкретні види запасів згідно Положення (стандарту);

в) не обліковуються на бухгалтерських рахунках класу 2 «Запаси».

Використана література

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Баланс. – 2005. – №2.

2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» // Баланс. – 2004. – №32.

3. Матеріальні ресурси у складі запасів // Вісник податкової служби України. – 2004. – №45.

4. Про порядок урахування у валових витратах затрат на придбання запасів. Лист ДПАУ від 06.10.04 р. №8878/ 6 /15-1 і 16 // Баланс. – 2004. – №44.

5. Електроенергія, газ, вода в розрахунку приросту (убутку) // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – №113.