

УДК 657.372.2

ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ В ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Шушлякова Оксана Валеріївна, викладач, ХНЕУ ім. С. Кузнеця, м. Харків, Україна
Анотація — Уточнена сутність транспортно-заготівельних витрат, порівняно основні положення обліку транспортно-заготівельних витрат за національними та міжнародними стандартами, представлені підходи до розрахунку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, розроблені рекомендації щодо напрямків удосконалення їхнього обліку, які можуть бути використані на практиці.

Ключові слова — витрати, запаси, облік, розподіл, транспортно-заготівельні витрати.

В умовах інтеграції у світовий економічний простір, особливого значення набувають питання оптимального обліково-аналітичного забезпечення управління великої групи активів – запасів, раціональне використання яких впливає на ефективність функціонування суб'єктів господарювання. Актуальність дослідження полягає в одержанні достовірної інформації про формування та оцінку статей витрат у складі собівартості продукції виробництва та запасів на виробничих підприємствах.

Вагомий внесок в дослідженні питань обліку запасів, калькулювання собівартості продукції зробили вітчизняні та зарубіжні вчені Голов С.Ф., Ткаченко Н.М., Сопко В.В., Бутинець Ф.Ф., Осадча Г.Г., К. Друрі, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер та ряд інших.

Метою дослідження є розробка теоретичних положень та надання практичних рекомендацій щодо удосконалення методів обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат згідно з національною законодавчою базою.

Фактичні витрати, з яких складається первісна вартість запасів, регламентуються п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» [1; 4], тобто це вартість за договором, що сплачується постачальнику, суми ввізного мита та суми непрямих податків, витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи транспортно-заготівельні та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання. Таким чином, транспортно-заготівельні витрати беруть участь у формуванні фактичної собівартості запасів.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) – це витрати підприємства, безпосередньо пов'язані з процесом заготівлі та доставки запасів (сировини, матеріалів, товарів тощо) [5].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку IAS 2 «Inventories» – це стандарт, що регулює не лише облік запасів, а й облік витрат, на відміну від П(С)БО 9. За IAS 2 «Inventories» собівартість запасів складається з трьох складових: витрати на придбання (Cost of purchase), до них відноситься ціна купівлі, імпорتنі мита та інші невідшкодовувані податки, транспортні, транспортно-експедиційні витрати; витрати на переробку (Cost of conversion); інші витрати на доведення до поточного стану і місцеположення (Other costs) [2]. Аналогічно П(С)БО 16 окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат, немає. Дані питання розглядаються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, IAS 1, IAS 2, IAS 16 [2]. Можна зробити висновок, що в П(С)БО 9 і П(С)БО 16 досить мало приділено уваги саме питанням з формування собівартості.

У Податковому Кодексі України (ПКУ) не використовується термін «транспортно-заготівельні витрати». Такі витрати повинні однозначно включатися в собівартість згідно з п.138.6, 14.1.228 ПКУ як «витрати на доставку» [3].

Підприємство може самостійно встановити свій докладніший перелік транспортно-заготівельних витрат, обов'язково затвердивши його у своїй обліковій політиці за такими найменуваннями статей витрат: витрати з транспортування, націнки, комісійні

винагороди, що сплачуються постачальницьким, зовнішньоекономічним та іншим посередницьким підприємствам, митні платежі, сплата за зберігання, витрати на відрядження, що стосуються закупівлі запасів, витрати з тари і тарних матеріалів, нестача і псування запасів у дорозі, утримання заготівельно-складського апарату, інші витрати тощо.

В залежності від умов договору на поставку запасів, якщо право власності на запаси переходить після їхньої доставки на склад покупця, тоді для покупця ТЗВ включаються до їхньої ціни, навіть якщо сума ТЗВ виділена окремою строчкою в розрахункових документах. Якщо право власності переходить у момент відвантаження зі складу постачальника, тоді він зобов'язаний доставити запаси на склад покупця, а покупець – сплатити вартість запасів і доставки.

Транспортно-заготівельні витрати можуть формувати первісну вартість запасів за кількома основними варіантами.

Варіант 1. Пряме (безпосереднє) включення ТЗВ до фактичної собівартості запасів (додавання ТЗВ до договірної ціни, до вартості внеску в зареєстрований капітал у формі запасів тощо). Тобто підприємство пов'язує транспортно-заготівельні витрати з певними запасами. Цей варіант обліку ТЗВ недоцільно застосовувати за досить великими обсягами постачань, але оптимальне застосування – на підприємствах з невеликим асортиментом запасів.

Варіант 2. Метод розподілу транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком. Вартість запасів, що відпускаються зі складу, визначається за методом середньої собівартості у П(С)БО 9 [4]. Цей варіант обліку ТЗВ застосовується, коли неможливо визначити, до яких саме запасів відносяться ТЗВ, тобто транспортно-заготівельні витрати відображаються загальною сумою. В цьому випадку ТЗВ обліковується на окремому субрахунку до рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (наприклад, субрахунок 201-1 «ТЗВ за сировиною й матеріалами», субрахунок 22-1 «ТЗВ за МШП», рахунок 29 «ТЗВ за запасами» тощо). При цьому розподіл сум ТЗВ між залишками запасів на кінець місяця і запасами, які вибули за місяць (передані у виробництво, реалізовані, безкоштовно передані, природний збиток, нестача, уцінка тощо), відбувається по закінченні місяця. За цим методом середній відсоток ТЗВ визначається за формулою:

$$\text{Сер. \% ТЗВ} = \frac{\text{Сп Дт рах. ТЗВ} + \text{Об Дт рах. ТЗВ}}{\text{Сп Дт рах. запас} + \text{Об Дт рах. запас}} * 100\%, (1)$$

Сума ТЗВ, що відноситься до запасів, які вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, які вибули (Об Кт рах. запас).

Варіант 3. Інколи ТЗВ не включаються до первісної вартості запасів, а списуються повністю:

- на виробничі витрати до моменту відпуску запасів зі складу на виробництво (Дт 23, 91);
- на собівартість реалізації до моменту відвантаження покупцям (Дт 90, 943, 949);
- на адміністративні витрати, витрати на збут (Дт 92, 93);
- на фінансовий результат відразу (Дт 79).

На нашу думку, останній варіант сприяє перекручуванню облікових даних про повну і виробничу собівартість та фінансові результати та ускладненню їхнього розрахунку.

Враховуючи положення національної законодавчої бази, підприємства виробничої сфери мають змогу самостійно обирати метод обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат із запропонованих і закріпити це в наказі про облікову політику.

Необхідно відзначити, що в наказі про облікову політику також можна застосовувати такі спрощені методи ТЗВ: округлення відсотка ТЗВ до цілих одиниць; списання ТЗВ в повній сумі на рахунки 23, 92 (у випадку якщо Сер. % ТЗВ < 5%); застосування відсотка ТЗВ на початок поточного місяця з подальшим корегуванням тощо.

Приклад. Підприємством виробничої сфери придбано 430 од. напівфабрикатів за ціною 144,00 грн. з ПДВ. Транспортно-заготівельні витрати на доставку та розвантаження склали 2172,00 грн. з ПДВ. Протягом звітної періоду 200 од. напівфабрикатів були передані у виробництво. Необхідно відобразити операції за двома варіантами обліку ТЗВ.

Варіант 1. Згідно з наказом про облікову політику транспортно-заготівельні витрати включаються до складу первісної вартості запасів.

Дт 202 Кт 631 (430*144)*5/6=51600,00 грн.

Дт 641 Кт 631 ПДВ 51600,00/5=10320,00 грн.

Дт 631 Кт 311 51600,00+10320,00=61920,00 грн.

Дт 202 Кт 685 2172,00*5/6=1810,00 грн.

Дт 641 Кт 685 ПДВ 2172,00/6=362,00 грн.

Дт 685 Кт 311 2172,00 грн.

Таким чином, вартість за одиницю напівфабрикатів дорівнює:

(51600,00+1810,00)/430=124,21 грн.

Дт 23 Кт 202 124,21*200=24842,00 грн.

Варіант 2. Згідно з наказом про облікову політику транспортно-заготівельні витрати розподіляються за методом середнього відсотка.

Дт 202 Кт 631 (430*144)*5/6=51600,00 грн.

Таким чином, вартість за одиницю напівфабрикатів дорівнює:

51600,00/430=120,00 грн.

Дт 641 Кт 631 ПДВ 51600,00/5=10320,00 грн.

Дт 631 Кт 311

51600,00+10320,00=61920,00 грн.

Дт 202-1 Кт 685 2172,00*5/6=1810,00 грн.

Дт 641 Кт 685 ПДВ 2172,00/6=362,00 грн.

Дт 685 Кт 311 2172,00 грн.

$$\text{Сер. \% ТЗВ} = \frac{0 + 1810,00}{0 + 51600,00} * 100\% = 3,5078\%$$

Дт 23 Кт 202 120,00*200=24000,00 грн.

Дт 23 Кт 202-1

3,5078%*24000,00/100%=841,87 грн.

Можна відзначити, що за відсутністю початкового сальдо за рахунками запасів та ТЗВ, майже не існує різниці між результатами за двома варіантами обліку ТЗВ. Підприємству можна надати рекомендації внести зміни в наказ про облікову політику, якщо Сер. % ТЗВ<5%, то відразу списувати повну суму транспортно-заготівельних витрат, тобто зробити бухгалтерську проводку Дт 23 Кт 202-1 1810,00 грн.

Підводячи підсумок, можна зазначити, що викладені рекомендації щодо застосування методів обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням запасів, не суперечать чинним законодавчим актам, не змінюють відображення їх в бухгалтерському обліку, можуть поліпшити поточний облік ТЗВ і бути використані користувачами облікової інформації для аналізу стану справ і прийняття необхідних управлінських рішень.

Список використаної літератури

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua/ldoc2.nsf/link1/MF07002.html>.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoju-movoiu-rik?category=bjudzhet>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua/ldoc2.nsf/link1/T102755.html>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

Автор

Шушлякова Оксана Валеріївна, викладач кафедри бухгалтерського обліку ХНЕУ ім. С. Кузнеця, Oksana.Shushliakova@m.hneu.edu.ua.

Тези доповіді надійшли 01 лютого 2016 року.

Опубліковано в авторській редакції.