

ТАРА И УПАКОВКА КАК ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ВЛИЯНИЕ НА УЧЕТНОЕ ОТОБРАЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Обоснована необходимость выделения в себестоимости продукции статьи "Упаковка и упаковочные материалы", что обеспечит возможность оперативного контроля над стоимостью продукции с целью управления товарно-материальными ценностями на предприятии. Проанализировано влияние учетного отображения тары и упаковки за этапами их жизненного цикла на финансовые результаты деятельности. Обосновано необходимость утилизации тары для обеспечения повышения экологического сознания субъектов ведения хозяйства, предложен методологический подход к отображению соответствующих операции в бухгалтерском учете

Ключевые слова: тара, упаковка, утилизация, себестоимость продукции, финансовые результаты

Постановка проблемы. В условиях трансформационных изменений в экономике, связанных с выходом продукции отечественных товаропроизводителей на новые рынки сбыта и расширением ее ассортимента увеличивается роль тары и упаковки, которые должны, обеспечивать удобство транспортировки, облегчать условия складирования и процесс управления товарно-материальными ценностями на предприятии.

Современный мир невозможно представить без тароупаковочной отрасли. За своими социально-экономическими функциями, объемом производства, степенью использования достижений науки и техники данная отрасль выдвигается в первые ряды и определяет некоторые общие показатели национальной экономики. Объем производства тароупаковочной продукции в мире оценивается в 400-500 млрд. дол. США, что значительно больше, чем в авиа- и судностроительстве вместе взятых. Согласно последним данным Мировой организации упаковки (WPO) и Британского исследовательского объединения PSRA, мировой рынок упаковки ежегодно растет на 4,2 %. Особенно существенный рост происходит в Индии (14,2 %) и Китае (8,2 %). Что касается стран Восточной Европы, то впереди Польша, где ежегодный прирост достигает 11,0 % [2].

На сегодня невозможной является продажа многих товаров без их предыдущей упаковки, тара и упаковка играют роль защиты, рекламы, сохранения потребительских качеств товара.

Перевозка большинства торговых грузов от производителей продукции к оптовым торговым предприятиям, а также к розничным торговым сетям возможна лишь при условии обеспечения качественного тароупакования товаров, то есть процесса подготовки товара к транспортировке, хранению и продаже. Упаковка товаров является составной частью процесса производства, необходимой для того, чтобы товар был доставлен потребителю в надлежащем виде. Упаковка товаров осуществляется с помощью упаковки и/или тары, назначение которой заключается в обеспечении сохранения и оптимальной организации транспортировки товарно-материальных ценностей.

В бухгалтерском учете проблема учета тары и упаковки связана со сложностями идентификации по отдельным группам товаров тароупаковочных материалов использующих для перевозки и/или хранения. Это в свою очередь влияет на достоверность формируемой системой бухгалтерского учета информации о результатах деятельности и финансовых результатах к налогообложению.

Не решеною проблемою на сьогодні також остається діюча методика учета, яка не враховує етапи життєвого циклу тары і упаковки, а тому не дозволяє формувати повну і достовірну інформацію про вартість активів і результатах діяльності підприємства.

Також, слід відзначити неопределенність порядку налогообкладження витрат на утилізацію тары, що викликає необхідність обґрунтування господарюючим суб'єктом підходів до налогообкладження таких витрат. Таким чином, суб'єкт господарювання може впливати на величину своїх фінансових результатів через витрати, пов'язані з утилізацією тары.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського учета тары в своїх роботах розглядали такі вчені як В. Вышневецкая, Б. Занько, О.Е. Качкова, В.Н. Лемеш, Т. Онищенко, К.С. Фетисова. Питанням бухгалтерського учета упаковки як елемента запасів присвячені роботи таких вчених як Н.Р. Домбровская, Т.В. Мордвинцева, А.П. Олейник, Т.О. Олейник, Л.М. Яременка. Незважаючи на вагомий внесок вчених у розвиток досліджуваної проблематики слід відзначити відсутність комплексного підходу до учета тароупаковочних матеріалів з урахуванням їх специфіки як об'єктів бухгалтерського учета в залежності від стадій їх життєвого циклу.

Цілью статті є удосконалення методики бухгалтерського учета тары і упаковки за етапами їх життєвого циклу, визначення її впливу на фінансові результати діяльності, а також обґрунтування необхідності утилізації використаної тары і розробка методики учетного відображення таких операцій.

Изложение основного материала исследования. В літературі дуже часто отождествляють поняття “тара” і “упаковка”, однак з точки зору господарської діяльності суб'єктів ведення господарства ці поняття хоча і близькі, але не ідентичні. Порівняльна характеристика тары і упаковки представлена в табл. 1.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика тары і упаковки

| № п/п | Признак сравнения | Тара | Упаковка |
|-------|---------------------------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Срок использования | Больше 1 года | До 1 года |
| 2 | Назначение | Тара является самостоятельной транспортной единицей и предназначена для перевозки, складирования и хранения продукции | Сохранение полезных свойств товара, защита от повреждений во время транспортировки, обеспечения удобства транспортировки и использования, обеспечения удобств для выполнения погрузочно-разгрузочных работ, пакетирования, маркировки, складирования |
| 3 | Материал, из которого изготавливается | Пластик, металлы, дерево, стекло | Пластик, бумага и волокнистые материалы, металлы, деревянные материалы, текстильные материалы, стекло, композиционные материалы |
| 4 | Потребность в возвращении поставщику | Поворотность тары определяется договором, в зависимости от вида тары | Не нуждается в возвращении, так как предназначена для конечного потребителя |
| 5 | Значение для покупателя | Доставка товару к покупателю | Выполняет информационную функцию (маркировка, штрихкодирование, информация о сроке хранения, производителе, потребительской ценности) |

Продолжение табл. 1.

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|--|--|--|
| 6 | Составные элементы | – | Этикетка, вкладыш, маркировка |
| 7 | Основные свойства | Надежность, экономическая эффективность, удобство | Надежность, экономическая эффективность, “адресный” подход, брендинг |
| 8 | Функции, которые выполняет | Транспортировка и складирование | Информационная и рекламная |
| 9 | Объекты бухгалтерского учета | Необоротные активы | Оборотные активы |
| 10 | Включения в состав расходов в т.ч. в состав расходов с целью налогообложения | Включаются в состав расходов в сумме начисленной амортизации | Стоимость упаковки включаются в состав расходов полностью |

Качественные характеристики тары и упаковки, характеристика которых представлена в табл. 1 определяют особенности их отображения в системе бухгалтерского учета. Так, например срок использования тары, выступает критерием отнесения тары к оборотным или необоротным активам. Назначения тары определяет то, что тара отдельно учитывается на счетах бухгалтерского учета, в отличие от упаковки, стоимость которой включается в себестоимость продукции и отдельно от товара не учитывается. Исключением является случай, когда упаковка отдельно изготавливается как товар, предназначенный для продажи, а не упаковки продукции. Потребность в возвращении поставщику определяет вид тары (залоговая, незалоговая, обратная, необратная), что в свою очередь влияет на порядок начисления налога на добавленную стоимость. Стоимость элементов, которые входят в состав упаковки, включаются в ее себестоимость, увеличивая первичную стоимость упаковки. Таким образом, функциональные особенности тары и упаковки, определяют их особенности отображения в бухгалтерском учете. Рассмотрим детальнее предназначение тары и упаковки, а также особенности их учета.

Упаковка должна не только облегчать использование товара, но и быть средством коммуникации с потребителями. Этого легче всего достичь хорошо продуманным составом сведений, которые вмещаются на упаковке, и ее оригинальным видом (дизайн, цвет, форма, материалы). Упаковку можно использовать и для облегчения сегментации рынка, специально разрабатывая ее для каждой рыночной группы потребителей.

Основное назначение упаковки, которая определяет ее особенности, есть донесение информации к потребителям о свойствах товара, потребительской ценности, производителе и др., тогда как основное предназначение тары – это обеспечение транспортировки и складирования товара. Упаковка в первую очередь – это элемент товарной политики предприятия, которая должна обеспечивать рациональный процесс организации хранения продукции, а также быть источником информации о товаре для потребителей.

Упаковка по своей сути в большей мере предназначена для хранения полезных свойств товара и защиты его от влияния окружающей среды. Жизненный цикл кругооборота упаковки начинается с ее изготовления. В процессе разработки упаковки принимают участие маркетологи и дизайнеры, потому что от упаковки в большей мере зависит уровень спроса на продукцию и ее конкурентоспособность. В большинстве случаев упаковка не имеет последующего использования, кроме своего прямого назначения, которое определяет этапы ее жизненного цикла. Стадии жизненного цикла упаковки представлены на рис. 1.



Рис. 1. Стадии жизненного цикла упаковки

Операции с упаковкой на всех этапах ее жизненного цикла должны отображаться в бухгалтерском учете для формирования полной и достоверной информации о стоимости активов предприятия. В Плате счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, в Украине отдельного счета для формирования информации об упаковке не предусмотрено, что делает невозможным формирование полной и достоверной информации о продукции, которая изготавливается. Поэтому учитывая тот факт, что на стадии выхода на рынок для завоевания широкого круга потребителей и разработки нового вида упаковки, стоимость такой упаковки может составлять удельный вес от стоимости товара, считаем целесообразным счет 204 "Тара и тарные материалы" переименовать на "Упаковка и упаковочные материалы", для накопления на этом счете информации о расходах на упаковку продукции в процессе производства, которое обеспечит формирование полной и точной информации о стоимости товара, а также позволит включать стоимость упаковки на стадии производства в стоимость товаров, группируя данные расходы с целью управления ими для принятия эффективных управленческих решений.

Жизненный цикл упаковки начинается с процесса разработки ее дизайна. На этом этапе в бухгалтерском учете возникают расходы, связанные с начислением заработной платы сотрудникам, которые ее разрабатывают, отчислениям из заработной платы, а также сырья и материалов, которые необходимы для разработки. Для отражения в системе бухгалтерского учета операций с разработкой упаковки формируются следующие бухгалтерские записи: Д 941 "Расходы на исследования и разработки" К 201 "Сырые и материалы", 661 "Расчеты с заработной платой", 65 "Расчеты с страхованием".

На этапе принятия решений относительно таких деталей упаковки, как размер, форма, материал, цвет, текст и размещение товарной марки в некоторых случаях в бухгалтерском учете возникают расходы на дополнительное начисления заработной платы сотрудникам. Прохождение ряда тестов, необходимых для исследования качества упаковки, также в свою очередь вызывают возникновения расходов предприятия, информация о которых группируется на счете 941 "Расходы на исследования и разработки".

И только после того, как принято окончательное решение о виде, размере упаковке и т.д., после прохождения всех необходимых тестов макет упаковки отправляется в производство для изготовления необходимого количества. На этом этапе формируется себестоимость упаковки, которая будет включать расходы материалов, начисления заработной платы, законодательно установленных отчислений, общепроизводственные расходы и т.д. В бухгалтерском учете предлагаем формировать следующие бухгалтерские записи: Д 23 "Производство" К 201 "Сырые и материалы", 661 "Расчеты с заработной платой", 65 "Расчеты со страхованием", Д 26 "Готовая продукция" К 23 "Производство", Д 204 "Упаковка и упаковочные материалы" К 26 "Готовая продукция".

После изготовления упаковки, она передается в другой цех для упаковки изготовленной продукции и включается в ее себестоимость. Существует несколько вариантов упаковки товара. Данную операцию может выполнять или производитель товара, применяя специальное оборудование, или продавец (упаковка товара осуществляется в торговых залах магазинов и складских помещениях), или покупатель товара (в торговых залах через самообслуживание). В зависимости от того, кто обеспечивает процесс упаковки продукции, зависит отнесение стоимости упаковки к стоимости товара. В случаях, когда упаковку

товара обеспечивает производитель продукции, стоимость упаковки целесообразно отдельной статьей включать в себестоимость товара, что обеспечивает получение релевантной и достоверной информации о стоимости изготовленной продукции. В этом случае следует сформировать следующие бухгалтерские записи : Д 28 "Товары" К 204 "Упаковка и упаковочные материалы".

Упаковка реализуется вместе с товаром, поэтому ее реализация отдельно не учитывается на счетах бухгалтерского учета. Типичные проводки, которые при этом формируются : Д 36 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К 702 "Доходы от реализации товаров", Д 702 "Доходы от реализации товаров" К 641 "Расчеты с налогами", Д 902 "Себестоимость реализованных товаров" К 28 "Товары".

При списании стоимости упаковки на стоимость товара необходимым условием является определение метода списания такого рода запасов, что обязательно должно быть предусмотрено учетной политикой предприятия. Выбирая один из альтернативных вариантов списания запасов, субъект хозяйствования может влиять на величину своих финансовых результатов. Процесс разработки упаковки в некоторых случаях очень расходный для предприятия, поэтому перед субъектом хозяйствования стоит задание оптимизации расходов на разработку упаковки с целью уменьшения таких расходов и оптимизации финансовых результатов.

Завершающим этапом жизненного цикла упаковки является принятие решения потребителем о последующем использовании упаковки. Как правило, для предприятий отсутствует проблема утилизации упаковки, поскольку ее конечным потребителем упаковки есть покупатель, который и должен обеспечивать утилизацию.

Основное предназначение тары состоит в обеспечении сохранения продукции при перемещении и складировании, защита от повреждения при механических действиях; облегчении выполнения вантажных работ и транспортных операций; обеспечение удобства при складировании и сохранении материалов в складских помещениях; улучшении использования складских помещений, грузоподъемности транспортных средств и увеличения их производительности.

Основными задачами учета тары с позиции В.Н. Лемеш [3, с. 6-9] являются:

– правильное и своевременное документальное отображение операций из заготовки, поступления и отпуска тары, на складских помещениях, в цехах, производственных участках и других местах ее хранения;

– обеспечение контроля за сохранностью тары на всех этапах ее движения и хранения;

– выявление фактической себестоимости тары, приобретенной у производителей тары или тароремонтных предприятий или изготовленной непосредственно предприятием;

– соблюдение норм затрат тары на единицу каждого изделия и порядка учета расходования тары в производстве в зависимости от особенностей упаковки и вида тары;

– контроль за своевременной сдачей тары покупателями и применение в необходимых случаях санкций за несвоевременное возвращение тары.

Жизненный цикл кругооборота тары начинается с поступления тары на предприятие. Источниками поступления может быть приобретение, безвозмездное получение, получение, в качестве залога, аренда и самостоятельное изготовление. В процессе хозяйственной деятельности тара используется для всех необходимых потребностей по решению хозяйствующего субъекта. На конечном этапе жизненного цикла тара нуждается в утилизации, с целью ее эффективного использования как

вторичного сировини і забезпечення сталого розвитку, в частині зменшення шкідливого впливу на навколишнє середовище. Стадії життєвого циклу тари представлені на рис. 2



Рис. 2. Стадии жизненного цикла тары

Отражение в бухгалтерском учете операций с тарой в зависимости от стадий жизненного цикла и путей поступления и выбытия, а также направления использования представлено в табл. 2.

Таблица 2. Учетное отображение операций с тарой в зависимости от стадий жизненного цикла

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|--|---|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| <i>При поступлении тары в зависимости от путей поступления</i> | | | |
| 1 | Куплено инвентарную тару в поставщика | 115 "Инвентарная тара" | 631 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" |
| 2 | Отображено налоговое обязательство | 641 "Расчеты с налогами" | 631 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" |
| 3 | Получено инвентарную тару безвозмездно | 115 "Инвентарная тара" | 424 "Безвозмездно полученные необоротные активы" |
| 4 | Начислено заработную плату сотрудникам, занимающихся изготовлением тары | 234 "Производство тары" | 661 "Расчеты с заработной платой" |
| 5 | Отображено отчисления ЭСВ из заработной платы | 234 "Производство тары" | 65 "Расчеты со страхованием" |
| 6 | Списано сырые и материалы для производства тары | 234 "Производство тары" | 201 "Сырые и материалы" |
| 7 | Оприходовано изготовленную тару из производства | 115 "Инвентарная тара", 284 "Тара под товарами" | 234 "Производство тары" |
| 8 | Получено товар в заставной таре | 281 "Товар" | 631 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" |
| 9 | Отображено налоговое обязательство | 641 "Расчеты с налогами" | 631 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" |
| 10 | Отображено стоимость заставы на забалансовом счете | Д 023 "Материальные ценности на ответственном хранении" | – |
| 11 | Получено тару, взятую в аренду | 01 "Арендованные необоротные активы" | – |
| 12 | Куплено агрохимикаты в одноразовой таре | 281 "Товар" | 631 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" |
| 13 | Отображено налоговое обязательство | 641 "Расчеты с налогами" | 631 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" |
| 14 | Оприходовано тару под агрохимикатами | 284 "Тара под товарами" | 631 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" |
| <i>При использовании тары в хозяйственной деятельности</i> | | | |
| 15 | Передано тару с цеха в отдел сбыта для реализации | 115/ отдел сбыта "Инвентарная тара" | 115/ цех "Инвентарная тара" |

Продолжение табл. 2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|--|--|--|
| 16 | Перечислено поставщику сумму заставы за тару | 377 "Расчеты с прочими дебиторами" | 311 "Текущие счета в национальной валюте" |
| 17 | Отображена сумма залога на забалансовом счете | 05 "Гарантии и обеспечения предоставленные" | – |
| 18 | Начислена арендная плата за тару, взятую в аренду | 91 "Общепроизводственные расходы" | 685 "Расчеты с другими кредиторами" |
| 19 | Передано тару с товаром со склада на участок для использования | 284/ участок "Тара под товарами" | 284/ склад "Тара под товарами" |
| <i>При выбытии тары</i> | | | |
| 20 | Отражен доход от реализации инвентарной тары | Д 377 "Расчеты с другими дебиторами" | К 712 "Доход от реализации других оборотных активов" |
| 21 | Отображено налоговое обязательство с НДС | Д 712 "Доход от реализации других оборотных активов" | К 641 "Расчеты с налогами" |
| 22 | Переведено тару в состав оборотных активов | Д 286 "Необоротные активы и группы выбытия, предназначенные для продажи" | 115 "Инвентарная тара" |
| 23 | Списана себестоимость реализованной тары | 943 "Себестоимость реализованных производственных запасов" | Д 286 "Необоротные активы и группы выбытия, предназначенные для продажи" |
| 24 | Списан износ передаваемой безвозмездно тары | 132 "Износ других необоротных материальных активов" | 115 "Инвентарная тара" |
| 25 | Списана остаточная стоимость переданной безвозмездно тары | 976 "Списание необоротных активов" | 115 "Инвентарная тара" |
| 26 | Возвращено поставщику тару, полученную в качестве залога | – | 023 "Материальные ценности на ответственном сохранении" |
| 27 | Возвращение тары арендодателю | – | 01 "Арендованные внеоборотные активы" |
| * Утилизация тары будет рассмотрена далее по тексту | | | |

Предложенная методика бухгалтерского учета тары в зависимости от стадий ее жизненного цикла способствует формированию целостной системы бухгалтерского учета с целью предоставления достоверной и полной информации о ее движении.

Образец 1

ВЕДОМОСТЬ УТИЛИЗАЦИИ ТАРЫ

ООО "Аркадия"

(предприятие, организация)

Идентификационный код за ЄДРПОУ юридической особы либо идентификационный номер физического лица 45895932812
 Код виду экономической деятельности 80.56.89

| № п/п | Наименование тары | Единица измерения | Кол-во | Физический состояние тары | Продукция, которая сохранялась в таре | Количество образованной тары, которая утилизируется предприятием | | Организация ответственная за утилизацию | Код отходов за гос. классификатором | Плата за утилизацию, грн. |
|-------|---|-------------------|--------|--|---------------------------------------|--|-----|---|-------------------------------------|---------------------------|
| | | | | | | в ус. ед. | в т | | | |
| 1 | Пластиковые канистры из-под агрохимикатов | шт. | 50 | Негодные для использования в связи с высоким уровнем опасности | агрохимикаты | 50 шт. | 2 | ГП "Укртарепереработка" | 2522.3.2.01 | 150, 00 |

Зав.складу
 (исполнитель, должность)

Швед
 (подпись)

С.А. Швед
 (розшифровка підписи)

25.10.12
 (дата)

На сегодняшний день очень остро поставлен вопрос об утилизации использованной тары, что обусловлено сложившейся экологической ситуацией в стране. Данная ситуация близка к критической и требует принятия адекватных решений и действия. Поэтому, информация, которая формируется и накапливается в бухгалтерском учете о таре, должна оперативно передаваться к субъектам управления для принятия решений об утилизации такой тары, а также для устранения информационной асимметрии.

Лишь незначительная часть тары, которая пришла в непригодность утилизируется предприятиями. Остальное накапливается на мусорных свалках, создавая угрозу экологической ситуации в стране. Динамика образованной и утилизируемой тары за материалами в 2011 году в Украине по данным Госкомстата представлено на рис. 3.

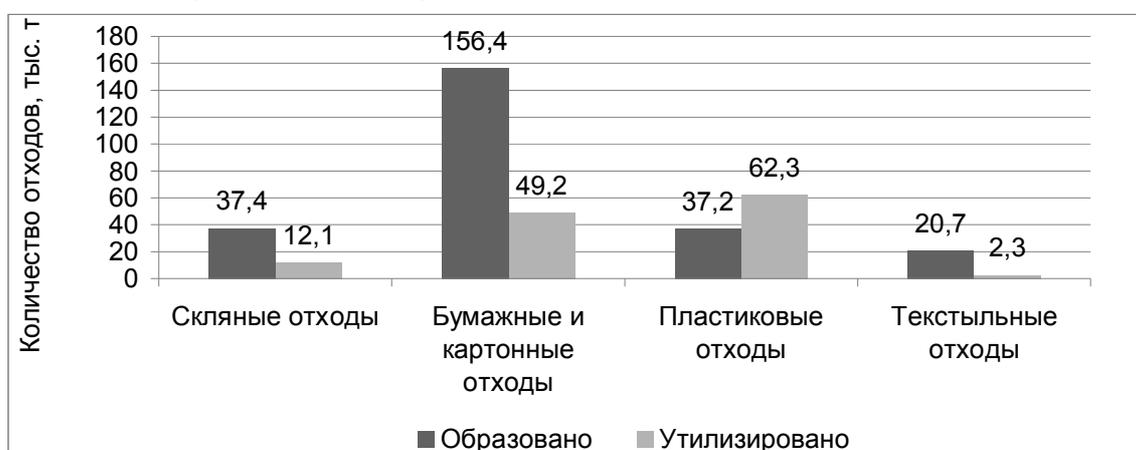


Рис. 3. Количество образованной и утилизированной тары за материалами в 2011 г. в Украине [1]

Как видно из рис. 3 лишь незначительная часть отходов образуемых в процессе хозяйственной деятельности предприятий подлежит утилизации. Это составляет угрозу для экосистемы страны.

Причинами такой ситуации является низкая экологическая ответственность субъектов ведения хозяйства, которое составляет серьезную угрозу для окружающей среды.

Сравнивая ситуацию в Российской Федерации, стоит отметить, что здесь наблюдается лучшая картина (рис. 4.)

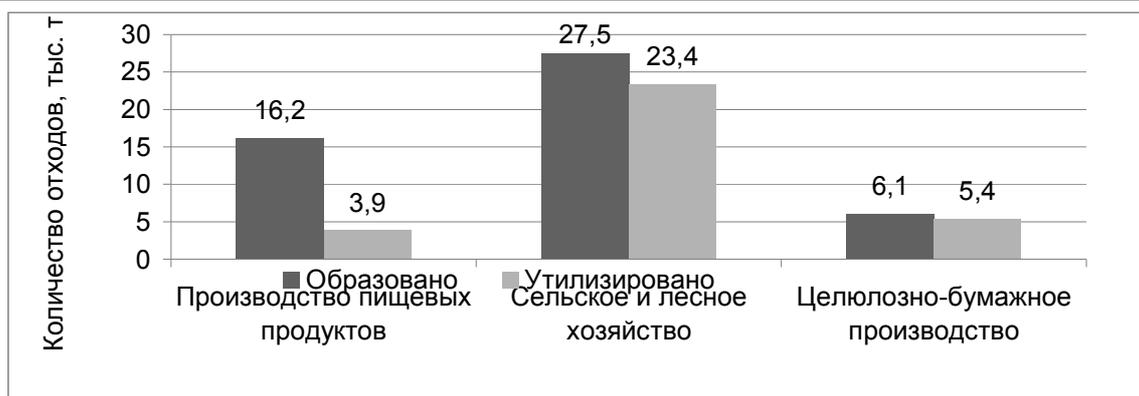


Рис. 4. Количество образованной и утилизированной тары за отраслями промышленности в 2011 г. в Российской Федерации [4]

В Российской Федерации за отраслями, в частности в сельском и лесном хозяйстве, а также в целлюлозно-бумажном производстве утилизируется около 80 % образованной тары. Утилизация тары должна обеспечивать рациональное обращение с образованными в процессе хозяйственной деятельности отходами, в том числе и с тарой, для повышения экологического сознания субъектов ведения хозяйства.

Необходимость утилизации тары предусмотрена также постановлением Кабинета Министров Украины “О внедрении системы сбора, заготовки и утилизации отходов, как вторичного сырья” от 26.07.2001 г. № 915 в которой установлено, что предприятия, учреждения и организации всех форм собственности, которые используют в Украине тару и упаковочные материалы или импортируют их вместе с продукцией, обязаны, в частности, самостоятельно с соблюдением требований законодательства обеспечить принятие и утилизацию использованной тары и упаковочных материалов в соответствии с установленными минимальными нормами утилизации или заключить из ГП “Укртарапереработка” договоры об организации их сбора, заготовке и утилизации, с оплатой услуг за утвержденными нормами.

Важным моментом в хозяйственной деятельности является процесс документирования хозяйственных операций. Не разработанность системы документирования операций с тарой вызвала необходимость разработки форм первичных документов, что позволит своевременно и оперативно оформлять бухгалтерам хозяйственные операции.

В частности, разработана форма первичного документа – Ведомость утилизации тары (Образец 1), которую предложено составлять на завершальном этапе жизненного цикла тары как основу отображения в бухгалтерском учете утилизации непригодной тары. Данную форму документа предложено составлять материально ответственными лицами по таре.

При списании инвентарной тары в бухгалтерском учете следует сделать следующие записи: Д 976 “Списание необоротных активов” К 115 “Инвентарная тара”, Д 132 “Износ прочих необоротных материальных активов” К 115 “Инвентарная тара”. При этом руководствуясь положения ст. 189.9 НКУ, в случае если такие необоротные активы ликвидируются по самостоятельному решению плательщика налога в таком случае следует начислить налоговое обязательство по НДС, отразив проводкой Д 976 “Списание необоротных активов” К 641 “Расчеты по налогам”. В случаях их уничтожения или разрушения

вследствие действия обстоятельств непреодолимой силы, в других случаях, когда такая ликвидация осуществляется без согласия налогоплательщика, что подтверждается в соответствии с законодательством или если налогоплательщик подает органу государственной налоговой службы соответствующий документ об их уничтожении, разборке или преобразовании в другой способ, вследствие чего они не могут использоваться по первоначальному назначению, налоговое обязательство не начисляется.

Для отражения в системе бухгалтерского учета операций по утилизации тары под товарами на основании бухгалтерской справки формируются следующие бухгалтерские записи: Д 949 "Другие расходы операционной деятельности" К 284 "Тара под товарами". Так, как четкая методика отображения в бухгалтерском учете операций с утилизации тары под товарами отсутствует, предлагаем для накопления расходов на их утилизацию использовать счет 949 "Другие расходы операционной деятельности", в том случае если предприятие в своей операционной деятельности использует тару.

С целью оптимизации финансовых результатов деятельности субъекта хозяйствования, следует также отметить возможность выбора способа утилизации тары, которая будет наиболее принятой для предприятия.

Субъект хозяйствования может самостоятельно выбирать способ утилизации тары, в зависимости от его возможностей. Так, например, можно самому предприятию утилизировать тару, но для этого необходимо иметь необходимое оборудование, либо же пользоваться услугами специализированного предприятия, заплатив за утилизацию по определенным ранее тарифам. При утилизации тары возможны случаи образования материалов пригодных для использования в хозяйственной деятельности, которые следует отобразить в бухгалтерском учете проводкой Д 201 "Сырье и материалы" К 719 "Другие доходы операционной деятельности".

Налоговым кодексом Украины не предусмотрено четкий порядок включения расходов на утилизацию тары в состав расходов с целью налогообложения. Поэтому именно от того, как предприятие обоснует порядок признания таких расходов зависит будут ли они включаться в расходы, подлежащие налогообложению. Обязательным условием при этом есть наличия документального обоснования необходимости и целесообразности признания таких расходов.

Осуществляя операции с тарой в учетной политике предприятия должен быть предусмотрен метод начисления амортизации на инвентарную тару, которая относится в состав основных средств и других необоротных материальных активов, что в свою очередь может влиять на величину финансовых результатов предприятия. Отметим, что для малоценных необоротных материальных активов П(С)БУ 7 "Основные средства" предусмотрено два альтернативных методов начисления амортизации.

В финансовой отчетности информации об упаковке отображается в форме № 1 "Баланс" в гр. 100 "Производственные запасы" в составе запасов: о инвентарной таре в гр. 070 "Другие необоротные активы"; в форме № 5 "Примечания к годовой финансовой отчетности" в гр. 230 "Инвентарная тара", в гр. 830 "Тара и тарные материалы", которую предложено переименовать на "Упаковка и упаковочные материалы". Однако, информации предоставленной в финансовой отчетности о таре и упаковке недостаточно управленческому персоналу для принятия эффективных и своевременных решений с целью

управления хозяйственной деятельностью предприятия. Поэтому для формирования достоверной, своевременной информации о движении тары следует использовать управленческую отчетность, разработанную на предприятии в зависимости от информационных запросов пользователей.

Внутренняя отчетность о таре должна содержать информацию о приобретенной таре, о таре полученной безвозмездно и изготовленной самостоятельно, полученной в качестве заставы, взятой в аренду, таре приобретенной вместе с товарами в т.ч. с опасными веществами. Подлежит раскрытию также информация о сумме уплоченной и полученной заставы, а также арендной платы. Во внутренней отчетности рекомендуем отображать информацию о выбывшей таре, в зависимости от путей ее выбытия. Отдельной статьей следует выделять информацию об утилизированной таре, а также о сумме доходов и расходов, полученных при ее утилизации. В Отчете об получении и использовании упаковки подлежит раскрытию информация о приобретенной и самостоятельно изготовленной упаковке с предоставлением статей расходов на ее изготовление, а также сумма доходов от реализации упаковки, как отдельного объекта, в случае осуществления таких операций. Внутренняя отчетность предназначена для формирования оперативной, адекватной информации для ее предоставления управленческому персоналу с целью принятия эффективных решений, а также для устранения информационной асимметрии при принятии управленческих решений.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Исследование подходов к учетному отображению тары и упаковки в Украине позволило установить отличия учетного отображения данных объектов. Предложено выделять стадии жизненного цикла упаковки и тары, в зависимости от которых разработана методика учетного отображения операций с исследуемыми объектами, что позволило образовать целостную систему бухгалтерского учета тары и упаковки. В связи с разным функциональным назначением предложено в бухгалтерском учете отдельно на счетах выделять тару и упаковку для формирования полной и достоверной информации в системе бухгалтерского учета о товарах. В связи с тем, что в себестоимости продукции упаковка занимает значительную стоимость предложено выделить в составе себестоимости продукции отдельную калькулированную статью "Упаковка и упаковочные материалы", что даст возможность контролировать стоимость изготовленной продукции, с целью управления товарно-материальными ценностями предприятия.

В связи с тем, что Налоговым Кодексом Украины не предусмотрен порядок включения расходов, связанных с утилизацией тары в состав расходов с целью налогообложения, предприятие имеет возможность самостоятельно определять порядок их налогообложения, таким образом, влияя на величину финансового результата подлежащего налогообложению. Возможность выбора альтернативных вариантов списания упаковки при изготовлении продукции, метода начисления амортизации на инвентарную тару, оптимизация расходов на разработку упаковки и выбор способа утилизации тары также дают возможность определять финансовые результаты деятельности предприятия. Для обеспечения управленческого персонала оперативной и релевантной информацией рекомендуем составлять внутреннюю отчетность, содержащую информацию за запросами пользователей. Составление внутренней отчетности о движении тары и упаковки в зависимости от запросов пользователей позволит осуществлять оценку хозяйственных операций не только с точки зрения их экономического смысла, но и влияния на финансовые результаты деятельности.

Список использованных литературных источников:

1. Государственная служба статистики Украины. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Козак А. Яка упаковка найдоцільніша? / А. Козак // Харчова і переробна промисловість. – 2009. – № 1 (353). – С. 28-30.
3. Лемеш В.Н. Тара: бухгалтерский учет, налогообложение, документальное оформление / В.Н. Лемеш. – Минск: Регистр, 2010. – 156 с.
4. Федеральная служба государственной статистики. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/oxrana/tabl/oxr_otxod1.htm

ПАНЧЕНКО Инна Анатолієвна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Житомирського державного технологічного університету.

МЫХАЛКИВ Алла Анатолієвна – соискатель кафедры бухгалтерского учета Житомирського державного технологічного університету.

Статья поступила в редакцию 26.10.2012 г.