

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ТАРОЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ:
ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ**

Розглянуто існуючі проблеми здійснення операцій з тарою, встановлено особливості бухгалтерського обліку та оподаткування відповідних господарських операцій для цілей удосконалення управління оборотними активами підприємства

Ключові слова: тара, одноразова тара, інвентарна тара, багатооборотна тара

Постановка проблеми. Тара, будучи невід'ємною складовою запасів виробничих та торговельних підприємств, є об'єктом бухгалтерського обліку і контролю у системі управління такого підприємства, що актуалізує питання налагодження дієвої обліково-інформаційної системи. Вона повинна базуватися та орієнтуватися на завдання збереження майна власника та враховувати динамічні умови ринкового середовища, систему податкових регулятивів, а також відповідати політиці збереження ресурсного потенціалу підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями бухгалтерського обліку тари займалися такі вітчизняні дослідники: П.Г. Вашків, В. Вишневецька, Ю. Граковський, Н.П. Дробишевський, О. Згурський, Т. Лисиця, В.Н. Лемеш, М.І. Молдованова, Т. Онищенко, В.В. Сопко, К.С. Фетісова.

Метою статті є дослідження існуючих проблем здійснення операцій з тарою та встановлення особливостей бухгалтерського обліку й оподаткування відповідних

Викладення основного матеріалу. Бухгалтерський облік операцій із тарою регламентується Інструкцією з

бухгалтерському обліку тари на підприємствах і організаціях державної торгівлі і громадського харчування, затвердженою наказом Міністерства торгівлі СРСР від 28.04.86 р. № 93.

Відповідно до Інструкції з бухгалтерського обліку тари на підприємствах і в організаціях державної торгівлі та громадського харчування [3] бухгалтерський облік тари повинен забезпечувати:

- контроль за збереженням тари під товарами і порожньої;
- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій щодо руху тари;

- отримання точних даних про втрати, витрати і доходи за операціями з тарою в розрізі структурних підрозділів підприємств торгівлі та громадського харчування;

- своєчасне виведення результатів інвентаризації тари.

Залежно від призначення тари та її використання вона може обліковуватись як запаси або як необоротні матеріальні активи на таких рахунках (табл. 1), що зумовлено специфікою діяльності підприємства.

Таблиця 1. Рахунки, що використовуються для обліку тари

№ з/п	Код і назва субрахунку	Характеристика	Запропоновані напрями аналітичного обліку для цілей оподаткування операцій
1	109 "Інші основні засоби"	Інвентарна тара, що слугує понад рік і більш один операційний цикл, або перевищує встановлену на підприємстві вартість	—
2	115 "Інвентарна тара"	Інвентарна тара, що слугує понад рік і не більше одного операційного циклу, або не перевищує встановлену на підприємстві вартість	- 115.1 – тара-обладнання; - 115.2 – тара перевізна
3	22 "МШП"	Інвентарна тара із терміном експлуатації до року	—
4	204 "Тара і тарні матеріали"	Наявність і рух усіх видів тари, крім інвентарної тари; а також матеріалів і деталей, які використовують для виготовлення тари та її ремонту	—
5	284 "Тара під товарами"	Облік наявності та обігу оборотної тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, встановлюваними керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару	- 284.1 – тара дерев'яна; - 284.2 – тара картонна і паперова; - 284.3 – тара тканинна; - 284.4 – тара металева; - 284.5 – тара скляна; - 284.6 – тара забезпечена заставою; - 284.7 – тара забезпечена подібним видом тари
6	804 "Витрати тари й тарних матеріалів"	Узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, використаних в операційній діяльності підприємствами, що застосовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами" Плану рахунків	—

Тару (окрім тари, що використовується як господарський інвентар), строк корисного використання якої менше одного року, а також тарні матеріали (матеріали і деталі, призначені для виготовлення тари та її ремонту, зокрема, деталі для збирання ящиків, бочкова клепка, залізо обручне, пробка коркова, металева і поліетиленова, фольга) відображають:

- на субрахунку 204 "Тара й тарні матеріали" – всі підприємства, окрім підприємств, що займаються торговельною діяльністю і громадським харчуванням;

- на субрахунку 284 "Тара під товарами" – організації, що займаються торговельною діяльністю і громадським харчуванням;

- на субрахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети" – підприємства, що використовують тару для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах (у коморах), у виробничих цехах, для транспортування товарно-матеріальних цінностей [8, с. 438-439].

Аналітичний облік руху тари ведеться бухгалтерською службою в кількісному і грошовому виразі за складами, цехами, виробничими ділянками та іншими місцями зберігання, за матеріально відповідальними особами, видами і групами тари, а також за її призначенням.

Для систематизації інформації про придбану тару пропонуємо вести аналітичний облік тари за видами. В Інструкції з бухгалтерського обліку тари на підприємствах і в організаціях державної торгівлі та громадського харчування від 28.04.1986 № 93 вирізняються такі групи тари:

- дерев'яна (ящики, бочки, лотки тощо);
- картонна і паперова (ящики, мішки, пакки тощо);
- тканинна (мішки льняні, джутові тощо);
- металева (бочки, ящики, лотки тощо);
- скляна (пляшки, бутлі, банки тощо).

Тому для інформаційних цілей запропоновано ввести аналітичні рахунки до рахунку 284 "Тара під товарами" згідно до діючої класифікації у законодавстві.

Запропонована класифікація доцільна для отримання інформації про види тари, яка знаходиться в обороті підприємства, з метою управління оборотними активами підприємства.

По місцях зберігання облік тари ведеться за її видами і сортами в картках складського обліку або в товарній книзі, записи в якій здійснюються на підставі прибутково-видаткових документів з виведенням залишку після кожного запису. В установлені строки матеріально

відповідальні особи складають звіт про рух тари і разом з прибутково-видатковими документами подають його до бухгалтерії. Перевірені товарні звіти про рух тари служать підставою для відповідних облікових записів.

Особливості обліку одноразової тари. Тара одноразового використання купується разом із запасами і на окремому рахунку не відображається. Ця тара використовується тільки один раз, не підлягає поверненню і не приймається від покупців (паперова, картонна, поліетиленова, мішки, коробки паперові і з полімерних матеріалів, використовувани для упаковки продукції). Вартість такої тари включається в первісну вартість запасів.

Таблиця 2. Методичний підхід до бухгалтерського обліку одноразової тари та її оцінки

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Підходи до оцінки об'єкту бухгалтерського обліку
1	Перераховано продавцю плату за товар у одноразовій тарі	371	311	Договірна вартість товару передбачена у договорі купівлі-продажу між подавцем та покупцем
2	Відображено ПК з ПДВ	641	644	Сума визначається, виходячи з договірної вартості та ставки податку відповідно до розділу V ПКУ
3	Оприбутковано товар у одноразовій тарі	281	631	Договірна вартість товарів
4	Відображено суму ПДВ	644	631	Сума визначається, виходячи з договірної вартості та ставки податку відповідно до розділу V ПКУ
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	Договірна вартість товару передбачена у договорі купівлі-продажу між подавцем та покупцем

Отже, варто сказати, що за умови коли товар придбається у одноразовій тарі, вартість якої окремо не виділяється, то в бухгалтерському обліку таке придбання тари показується як звичайне придбання товарів.

Таблиця 3. Методичний підхід до бухгалтерського обліку придбання тари у таровиробників та її оцінки

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Підходи до оцінки об'єкту бухгалтерського обліку
1	Перераховано продавцю плату за тару	371	311	Договірна вартість тари визначена у договорі
2	Відображено ПК з ПДВ	641	644	Базою оподаткування є договірна вартість тари визначена у договорі
3	Оприбутковано тару	204	631	Договірна вартість тари визначена у договорі за вирахуванням суми ПДВ
4	Відображено суму ПДВ	644	631	Базою оподаткування є договірна вартість тари визначена у договорі
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	Договірна вартість тари визначена у договорі

Отже, бухгалтерське відображення придбання тари у таровиробників немає ніяких специфічних особливостей, і аналогічне до придбання товарів.

Особливості обліку багатооборотної тари. Тара багаторазового використання може бути поворотною і неповоротною, заставною і незаставною (наприклад,

Якщо вартість одноразової тари окремо вказана в супровідних документах і оплачується окремо або вартість неповоротної тари багаторазового використання не включаються в первісну вартість продукції, то така тара оприбутковується за чистою вартістю реалізації (якщо реалізується) або за вартістю можливого використання [6, с. 31-32].

Методичний підхід до бухгалтерського обліку одноразової тари та її оцінки представлено в табл. 2.

Що ж стосується придбання тари, як самостійного товару у таровиробників, то в бухгалтерському обліку таке придбання аналогічне придбанню товарів (табл. 3).

Таблиця 4. Методичний підхід до бухгалтерського обліку руху багатооборотної тари та її оцінки

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Підходи до оцінки об'єкту бухгалтерського обліку
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
Облік у постачальника тари				
1	Отримано від магазину заставу за тару	311	685	Сума застави визначається за домовленістю сторін поставки, зазвичай дорівнює вартості заставної тари
2	Відображено на позабалансовому рахунку суму забезпечення зобов'язання	06	-	Сума застави визначається за домовленістю сторін поставки, зазвичай дорівнює вартості заставної тари
3	Відвантажено магазину тару під товаром: - ящики - пляшки	377	2841	Договірна вартість тари, визначена у договорі
		377	2845	
4	Повернено магазину пляшки	2845	377	За вартістю за якою були отримані
5	Повернено магазину суму застави за пляшки	685	311	Сума застави, яка була отримана раніше і підлягає поверненню за умовами договору
6	Списано із позабалансового рахунку суму поверненої застави за пляшки	-	06	Сума застави, яка була отримана раніше і підлягає поверненню за умовами договору
Облік у одержувача тари (магазину)				
1	Перерахована постачальникові суму застави	377	311	Сума застави визначається за домовленістю сторін поставки, зазвичай дорівнює вартості заставної тари
2	Відображено суму застави на позабалансовому рахунку	06	-	Сума застави визначається за домовленістю сторін поставки, зазвичай дорівнює вартості заставної тари
3	Отримано від постачальника тару під товаром: - ящики - пляшки	2841	685	Договірна вартість тари, визначена у договорі
		2845	685	
4	Відображено торгової націнки на пляшки	2841	285	Сума торгової націнки на підприємстві визначається, виходячи з облікової політики
5	Реалізовано кінцевим покупцям пляшки у складі товару	301	702	За вартістю, яка встановлюється на підприємстві, враховуючи торгової націнку
6	Нараховано ПДВ від продажу пляшок	702	641	Базою оподаткування є купівельна вартість тари, встановлена підприємством
7	Зменшено торгової націнки на реалізовані пляшки	282	285	Сума торгової націнки на підприємстві визначається, виходячи з облікової політики

Продовження табл. 4

1	2	3	4	5
8	Списана собівартість реалізованих пляшок	902	282	Собівартість списується за вартістю придбання
9	Куплені на тарному складі пляшки для повернення постачальникові	2845	631	За вартістю передбаченою у договорі (без ПДВ)
10	Перераховано оплату тарному складу	631	311	За вартістю передбаченою у договорі
11	Віднесена на торгову націнку різниця між ціною придбання пляшок і середньою обліковою ціною (ціною продажу)	2845	285	Сума торгової націнки на підприємстві визначається, виходячи з облікової політики
12	Повернено постачальнику пляшки за заставною вартістю	685	2845	Заставна вартість визначається у договорі
13	Зменшена торгова націнка на повернені постачальникові пляшки	2845	285	Сума торгової націнки на підприємстві визначається, виходячи з облікової політики
14	Повернено постачальникові суму застави за пляшки	311	377	Сума застави визначається за домовленістю сторін поставки, зазвичай дорівнює вартості заставної тари
15	Списана із позабалансового рахунку сума застави за пляшки	-	05	Сума застави визначається за домовленістю сторін поставки, зазвичай дорівнює вартості заставної тари

Бухгалтерський облік багатооборотної тари має свої особливості, а саме за отриману тару постачальнику має бути передана сума застави, яка відображається на позабалансовому рахунку.

Особливості обліку інвентарної тари. Інвентарна тара, облік якої ведеться на рахунку 115, є багатооборотною тарою тривалого використання. Вона не видається під заставу, а постійно перебуває на підприємстві і використовується для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах або для забезпечення технологічних процесів виробництва, для зберігання рідких та силических речовин (баки, діжки, чани, малі цистерни тощо), а також для забезпечення торгівельного процесу у роздрібній торгівлі (контейнери, візки, корзини тощо) [1].

Інвентарну тару залежно від терміну її експлуатації та вартості обліковують у складі запасів, основних засобів або інших необоротних матеріальних активів.

Таблиця 5. Методичний підхід до бухгалтерського обліку виробництва тари та її оцінки

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Підходи до оцінки об'єкту бухгалтерського обліку
		Д-т	К-т	
1	Відображено нарахування заробітної плати працівникам допоміжного виробництва, що займається виготовленням тари	234	661	Нараховується відповідно до встановлених годинних або відрядних розцінок на підприємстві, визначених у колективному договорі
2	Відображено відрахування ЄСВ від нарахованої заробітної плати працівників допоміжного виробництва, що займається виготовленням тари	234	65	Сума ЄСВ визначається шляхом застосування ставки ЄСВ, закріпленої Пенсійним фондом України для даного підприємства, до величини фонду оплати праці
3	Відображено списання використаних для виробництва тари матеріалів	234	201	Матеріали списуються відповідно до встановлених нормативів, за балансовою вартістю
4	Оприбутковано на склад виготовлену тару	204	234	За балансовою вартістю

Самостійне виготовлення тари на підприємствах має забезпечити потребу в тарі, а також може використовуватись для виробництва певного виду товару, таким чином забезпечуючи безперервний процес виробництва.

Відображення вартості тари в собівартості продукції. Процес виробництва продукції вимагає її упакування безпосередньо в цехах на поточних лініях. В собівартості продукції вартість тари і тарних матеріалів займає суттєву частину. Вона потрібна для зберігання, упакування готової продукції. До тари, що використовується для первинної упакування продукції, відносяться: скляні і жерстяні банки, пляшки, стакани для фасування, картонні коробки, для упакування замороженої продукції і т.д. До тарних матеріалів відносяться кришки, етикетки, клей, пробки, цвяхи, дріт, парафін і т.д. Призначення тари і пакувальних матеріалів відрізняється від призначення сировини і матеріалів, що використовуються безпосередньо для виробництва продукції. У зв'язку з цим, для збереження контролю норм витрат Ю.В. Мінковська [7] у своїй дисертації рекомендує виділити їх в якості відокремленого об'єкту обліку затрат.

Інші автори також пропонують різні варіанти підходу до відображення в обліку даної статті. Так, наприклад В.Є. Керимов [4, с. 203] виділяє статтю "Тара, допоміжні і пакувальні матеріали" і пропонує відображати за нею

Різновидом інвентарної тари є тара-обладнання. Це дорога і тривалого використання тара. Наприклад, малогабаритні холодильні контейнери, що використовуються для транспортування швидкопсувних продуктів, – це одночасно і тара для перевезення продуктів, і холодильне обладнання.

Виробництво тари власними силами. Якщо організація має тарні цехи і займається виготовленням і ремонтом тари власними силами, згідно Основного положення з обліку тари на підприємствах, виробничих об'єднаннях і організаціях, затвердженим Міністерством фінансів СРСР 30.09.1985 № 166, витрати на виготовлення нової тари обліковуються на рахунку 23 "Виробництво" за видами виробництва.

У бухгалтерському обліку операції з виготовлення тари власними силами відображаються наступними записами (табл. 5).

вартість тари і тарних матеріалів, що використовуються на первісну упакування і розфасовку продукції.

Такі автори як Н.І. Упоров та З.Г. Ельпінер [9; 2, с. 10] вважають необхідним вести роздільний облік тари, пакувальних матеріалів і допоміжних матеріалів за окремими статтями: "Тара і упаковка" та "Допоміжні матеріали".

Ластовецький В.Є. [5] звертає увагу на те, що до допоміжних матеріалів не варто відносити тару і пакувальні матеріали, використані для розфасовки і упакування продукції безпосередньо у виробничому процесі. Допоміжні матеріали є компонентами складу готової продукції, їх призначення і функціональна роль відрізняються від тари і пакувальних матеріалів. Витрати допоміжних матеріалів нормуються і обліковуються в залежності від кількості використаної сировини і матеріалів, а витрати тари і пакувальних матеріалів визначаються в залежності від кількості виготовленої продукції".

Мінковська Ю.В. [7, с. 19] дотримується думки про те, що затрати з тарою і пакувальних матеріалів необхідно відображати в складі собівартості за окремою статтею "Тара і пакувальні матеріали". Введення цієї статті до обліку дозволить покращити дієвість тари і пакувальних матеріалів протягом всього процесу виробництва.

Вважаємо за доцільне виокремлювати в собівартості продукції таку статтю, як "Тара і пакувальні матеріали", адже упаковка продукції займає вагомий частку вартості продукції.

Висновки і перспективи подальших досліджень.

Проведене дослідження підходів до бухгалтерського обліку операцій з тарою дозволило виявити те, що на рівні підприємства облік таких операцій потребує налагодження організаційного та методичного забезпечення, зокрема:

- побудови системи документування таких господарських операцій з метою достовірного обліку тари, визначення форми її утилізації та для збереження тари як елементу майна підприємства;

- окреслення підходу до оцінки тари, особливо в контексті її можливої утилізації та відповідного одержання економічних вигід;

- налагодження системи рахунків аналітичного обліку для удосконалення формування інформації про операції з тарою в оподатковуваних операціях.

На методичному рівні удосконалення потребує порядок відображення операцій з утилізації тари в бухгалтерському обліку, що є предметом подальших досліджень.

Список використаних літературних джерел:

1. *Грачова Р.* Інвентарна тара [Електронний ресурс] / Римма Грачова // Методологія бухгалтерського обліку від Римми Грачової – Режим доступу до книжки: <http://buhlabaz.ru/knigi/25-entsiklopediya-bukhgalterskogo-ucheta/244-tara-i-tarni-materiali.html>.
2. *Эльпинер З.Г.* Бухгалтерский учет в плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации / З.Г. Эльпинер. – М.: Экономика, 1970. – 175 с.

3. Інструкція з бухгалтерського обліку тари на підприємствах і в організаціях державної торгівлі та громадського харчування, затверджена Наказом Міністерства торгівлі СРСР від 28.04.1986 N 93 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v0093400-86/print1323106519117267>.
4. *Керимов В.Э.* Бухгалтерский учет на производственных предприятиях / В.Э. Керимов. – М.: Издательский Дом "Дашков и Ко", 2001. – 348 с.
5. *Ластовецький В.Е.* Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В.Е. Ластовецький. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 165 с.
6. *Лисиця Т.* Тара: класифікація і правила обліку / Т. Лисиця // Баланс – 2011. – №94 (1132). – С. 26-31.
7. *Минковская Ю.В.* Учет и анализ материальных затрат в системе оперативного управления себестоимостью плодоовощной консервной продукции: состояние и развитие; дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12 / Юлия Владимировна Минковская. – М.: 2011. – 161 с.
8. *Сук Л.К.* Організація бухгалтерського обліку / Л.К. Сук, П.Л. Сук. Організація бухгалтерського обліку : Підручник. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
9. *Упоров Н.И.* Учет и калькулирование себестоимости продукции на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации / Н.И. Упоров. – М.: Центросоюз. Моск. кооп. ин-т, 1972. – 44 с.

МИХАЛКІВ Алла Анатоліївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік операцій з тарою.

Стаття надійшла до редакції: 25.08.2012 р.