

розвитку країни, менталітету її громадян, середньозважена її величина коливається на рівні 30-35%.

Висновки. Податковий тягар – це узагальнений показник, який характеризує величину податкових вилучень на мікрорівні (господарюючого суб'єкта), або на макрорівні (держави). Залежно від величини податкового тягара розрізняють країни із високим рівнем оподаткування та країни із ліберальним підходом до величини податкових вилучень. Характерними ознаками податкового тягара для вітчизняної економіки є його співмірність із аналогічними показниками розвинених ринкових країн та нерівномірний розподіл серед господарюючих суб'єктів. Це пояснюється значними масштабами ухилення від оподаткування та наявністю значної кількості податкових пільг.

Література

1. Демянишин В.Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: Монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 496 с.
2. Десятнюк О. М. Реальні та потенційні загрози національній безпеці у сфері оподаткування // Актуальні проблеми розвитку регіону : наук. зб. / За ред. І. Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпат. нац. ун-ту ім. В. Стефаника, 2008. – Вип. IV, т. 2. – С. 243 – 252.
3. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови і можливості поєднання. – Тернопіль: Видавництво Карпюка, 2000. – 314 с.
4. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: Учебно-методическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 368 с.
5. Предборський В. А. Детинізація економіки у контексті трансформаційних процесів. Питання теорії та методології: Монографія. – К.: Кондор, 2005. – 614 с.

Надійшла 19.11.2009

УДК 657.11

В. Е. КУДЕЛЬСЬКИЙ
Хмельницький національний університет

ОБЛІК ПЕРЕОЦІНКИ МОЛОЧНИХ ЗАПАСІВ

В статті розглянуто умови, за яких необхідно проводити переоцінку запасів на молокопереробних підприємствах. Досліджено порядок відображення в бухгалтерському обліку переоцінки запасів.

Terms for which it is necessary to conduct the overvalue of supplies on molokopererobnikh enterprises are considered in the article. Investigational order of reflection in the record-keeping of overvalue of supplies.

Ключові слова: переоцінка, дооцінка, уцінка, запаси, первісна вартість, чиста вартість реалізації.

Актуальність теми. Умови господарювання молокопереробних підприємств в період економічної кризи та значних коливань цін потребують чіткого регулювання обігу грошових коштів, що перебувають в обороті та 80% яких витрачаються за такими статтями витрат, як закупівля і зберігання молочної сировини та виробництво готової продукції. Основною сировиною для молокопереробних підприємств слугує молоко, яке в процесі переробки може бути готовою продукцією чи сировиною для подальшої переробки. Деякі види готової продукції можуть бути повернені з торгівельної точки у зв'язку із закінченням терміну придатності та використані для переробки або ж в якості сировини. Тому постає необхідність переоцінки таких запасів та їх відображення в обліку.

Огляд літературних джерел. Загальні питання обліку переоцінки запасів на підприємствах висвітлені у нормативно-законодавчих актах України, що регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність [1–4], та досліджені в працях відомих вчених-економістів, серед яких можна відзначити Соколова В.Я., Самарченко О., Ловінську Л.Г., Бутинця Ф.Ф., Ткаченко Н.М. та інших вчених [5–9].

Постановка завдань. Велика кількість нормативних документів, якими регламентується порядок ведення бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах, не повною мірою узгоджена з П(С)БО. До таких нерегульованих питань належить порядок здійснення та відображення в бухгалтерському обліку переоцінки молочних запасів молокопереробних підприємств. В умовах частого коливання цін та нестабільної економічної ситуації молокопереробні підприємства, щоб зберегти обігові кошти, змушені періодично здійснювати переоцінку запасів.

Метою написання статті є дослідження умов проведення переоцінки молочних запасів молокопереробних підприємств та їх відображення в обліку.

Основний матеріал дослідження. Під терміном «переоцінка запасів» мається на увазі зміна їх облікової вартості як у бік збільшення (дооцінка), так і в бік зменшення (уцінка).

Відповідно до чинних нормативних актів, переоцінка запасів здійснюється [1]:

- 1) на дату складання балансу;
- 2) протягом звітного періоду.

Підставою для її здійснення повинен бути наказ адміністрації підприємства, і здійснюється вона, як правило, на підставі даних інвентаризації запасів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» в бухгалтерському обліку і звітності запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [1].

До первісної вартості молочних запасів молокопереробних підприємств, крім вартості придбання, включаються елементи, що потребують розподілу, а саме: вартість витрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, вартість транспортування запасів до місця їх використання та інші витрати, які пов'язані з придбанням цих запасів та доведенням їх до стану, придатного для використання у запланованих цілях. Зазначені витрати неможливо розподілити на кожну одиницю молочних запасів при їх оприбуткуванні на баланс, зазначені елементи первісної вартості протягом звітного періоду відображати на окремому субрахунку до рахунка обліку відповідних запасів.

Чиста вартість реалізації – це сума, яку очікують одержати при реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням ймовірних витрат на їх виробництво і реалізацію [1]. Тобто чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за вирахуванням очікуваних витрат, пов'язаних з процесом підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо реалізації. Запаси молокопереробних підприємств відображаються за чистою реалізаційною вартістю, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застарілі або втратили початково очікувану економічну вигоду. Якщо первинна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, сума перевищення списується на витрати звітного періоду.

В практиці це досягається шляхом уцінки. Уцінка запасів молокопереробних підприємств проводиться за даними інвентаризації або за рішенням керівника. Інвентаризацію здійснює спеціальна комісія, до складу якої, як правило, входять заступник керівника підприємства (голова комісії), головний бухгалтер, товарознавець, економіст з цін, технолог та інші спеціалісти. Склад комісії затверджується керівником підприємства. Комісія складає перелік продукції, що підлягає уцінці, в якому зазначає повну назву, кількість, собівартість кожного виду продукції і пропозиції щодо розміру уцінки. Що ж до суми уцінки, то її визначають на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати продукцією її споживчих властивостей.

Складені переліки подають на розгляд керівникові для прийняття відповідного рішення. На підставі переліків складають опис-акт. Керівник підприємства у дводенний строк після отримання цих матеріалів розглядає їх і затверджує. Затверджений опис-акт передають до бухгалтерії, і він є підставою для уцінки простроченої продукції в бухгалтерському обліку. Дані про уцінені молочні запаси заносяться до опису-акта уцінки залежаної продукції. Такий опис-акт необхідно складати по кожному цеху молокопереробного підприємства в двох примірниках і він підписується усіма членами комісії, які проводили уцінку, а також матеріально відповідальними особами. Матеріали на уцінку розглядаються і затверджуються керівником (власником) підприємства протягом двох днів після одержання. Один екземпляр опису-акта передається до бухгалтерії, другий – залишається у матеріально відповідальній особі. Результати уцінки відображаються у тому місяці, в якому було складено опис-акт уцінки.

На підставі аналізу даних про наявність молочних запасів молокопереробні підприємства вносять зміни до планів виробництва. Розмір уцінки таких запасів визначається комісією на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати їх споживчої якості, насиченості ринку. Молочні запаси, які раніше були уцінені, але не реалізовані, можуть бути уцінені вдруге до рівня їх можливої реалізації.

У випадку повернення товару (молочної продукції), з торгівельної точки назад, вона оприбутковуються на молокопереробному підприємстві за її собівартістю. А далі все залежить від її подальшого використання. Вона може бути перероблена, реалізована стороннім організаціям або знищена. У разі знищення переоцінка не потрібна продукцію просто списують з балансу. Але якщо продукція у подальшому буде використана в господарській діяльності (перероблена або реалізована стороннім організаціям), її слід уцінити.

Уцінюють такі запаси, якщо вони зіпсовані або в інший спосіб втратили первісно очікувану економічну вигоду, передбачену нормами П(С)БО-9 «Запаси». У цьому випадку запаси мають бути відображені в балансі за чистою вартістю реалізації (п.25), яка визначена як передбачувана ціна продажу за вирахуванням очікуваної ціни витрат на завершення виробництва і збут (п.26). Або вартість простроченої продукції – це фактично та ціна, за якою її можна реалізувати стороннім організаціям для переробки.

У бухгалтерському обліку молокопереробних підприємств на суму уцінки молочних запасів (в розрізі статей) роблять такий запис: Д-т рах. 946 «Втрати від знецінення запасів», К-т рах. 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція» за відповідними субрахунками бухгалтерського обліку. Втрати від знецінення запасів наприкінці звітного періоду списуються на фінансові результати: Д-т рах. 791 «Результат основної діяльності» К-т рах. 946 «Втрати від знецінення запасів».

Дооцінка молочних запасів молокопереробних підприємств проводиться у випадках:

1) зміни цін на виробничі запаси і товари при одержанні запасів від постачальників за новими, більш високими цінами (на підставі рахунків-фактур) незалежно від дати складання балансу або початку місяця; при цьому сума дооцінки повинна збільшувати суму торгової націнки звітного періоду;

2) наявності документального підтвердження постачальника про нову ціну на аналогічні запаси, виготовлені в Україні.

Переоцінці підлягають молочні запаси, що не були в експлуатації, незавершене виробництво і готова продукція (в частці використаних на них покупних матеріалів, що підлягають дооцінці та відображених у прямих статтях затрат). Основним документом при переоцінці є розрахунок суми дооцінки залишків молочних запасів у зв'язку з підвищенням цін на молочну сировину і покупні товари, які направляються на поповнення оборотних коштів молокопереробних підприємств.

В бухгалтерському обліку молокопереробних підприємства на суму дооцінки молочних запасів роблять запис:

1) у випадку здійснення дооцінки на дату складання балансу (дооцінені запаси у минулих звітних періодах підлягали уцінці) сума дооцінки зменшує витрати звітного періоду (дооцінка здійснюється в межах попередньої уцінки на дату складання балансу);

2) дооцінка запасів здійснюється протягом звітного періоду, сума дооцінки або збільшує суму торгової націнки (якщо проводиться дооцінка товарів, облік яких ведеться в цінах реалізації протягом звітного періоду) і відображається на кредиті рахунка 285 «Торгова націнка», або збільшує суму додаткового капіталу, якщо облік запасів ведеться за первісною вартістю і відображається на кредиті рахунка 423 «Дооцінка активів».

В умовах зростання цін на молочні запаси (сировину), в результаті подальших переоцінок, необхідно порівнювати облікову вартість раніше уцінених запасів з їх новою вартістю, що складалася на ринку. Якщо ринкова вартість раніше уціненого запасу збільшилася і перевищила його первинну вартість до переоцінки, то вартість такого товару визначається на рівні первинної вартості. В бухгалтерському обліку молокопереробних підприємств на суму раніше здійсненої уцінки запасів робиться запис по дебету рахунка 946 «Втрати від знецінення запасів» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку запасів 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція».

Висновки. Молокопереробні підприємства самостійно обирають терміни проведення переоцінки молочних запасів керуючись технологічною специфікою, якісними параметрами, коливанням цін та термінами реалізації готової продукції. Бухгалтерський облік переоцінки молочних запасів відображається на відповідних субрахунках 2 Класу «Плану рахунків».

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затв. Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 і зареєстровано Мін'юстом України 21.12.99 за № 751/4044 // Збірник необхідних матеріалів для підготовки лекцій з бухгалтерського обліку та оподаткування. Бухгалтерський облік. Нормативні документи. – № 1. – С. 35–38.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 „Баланс”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 і зареєстровано Мін'юстом України 21.06.99 за №396/3689. – К.: ЦСП “Компас”, 2000. – С. 23–27.

3. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення, затверджене спільним наказом Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України від 15.12.99 р. № 149/300.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291 і зареєстрована Мін'юстом України 21.12.99 за № 893/4186 // Бухгалтерія. – 2001. – № 52/2. – С. 14–64.

5. Соколов В.Я. Оцінка по справедливій вартості // Бухгалтерський облік. – 2006. – № 1. – С. 50 – 54.

6. Самарченко О. Через уцінку до звичайної ціни // Бухгалтерія. – 2007. – № 17. – С. 51–53.

7. Ловінська Л.Г. Підходи до класифікації оцінок, що використовуються в бухгалтерському обліку // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спецвипуск / Відп. ред. В.Г Лінник. – К., 2006. – С. 239 – 249.

8. Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олійник О.В. Організація бухгалтерського обліку. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 640 с.

9. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підр. для студентів вищ. навч. закл. економ. спец. – 5-е вид. допов. і перероб. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.

Надійшла 12.11.2009