

Дзюбіна К.О.,
асистент кафедри зовнішньоекономічної та митної діяльності,
Національний університет «Львівська політехніка»

ОБЛІК ЗВОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ПОТОКІВ: ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ

В сучасних умовах впровадження таких концепцій як «сталий розвиток», «ощадливе виробництво» та необхідності контролювання впливу суспільства на навколишнє середовище, перед підприємствами постає проблема управління зворотними матеріальними потоками. Важливою складовою управління зворотними матеріальними потоками є коректне відображення їх в податковому та бухгалтерському обліку. Документальне оформлення та облік зворотних матеріальних потоків ускладнено як специфікою галузі діяльності підприємства так і особливостями об'єктів потоку.

Зворотний матеріальний потік (ЗМП) – це сукупність товарно-матеріальних цінностей, віднесена до визначеного часового інтервалу та направлена в напрямку від джерела її споживання до джерела утворення з метою відновлення корисності або вилучення з обігу. Об'єктами ЗМП можуть бути сировина, готова продукція, товари, засоби упаковки багаторазового використання або відходи [1]. Цивільним кодексом України (ЦК) передбачено ініціювання ЗМП як продавцем так і споживачем. Так згідно ст. 397 ЦК продавець має право вимагати повернення товару від покупця якщо той прострочив оплату товару або у разі ненастання обставин, за яких право власності на товар мало перейти до покупця [2]. Покупець або розповсюджувач продукції може ініціювати ЗМП в разі: 1) недотримання продавцем умов щодо строків передачі належностей товару або документів, що стосуються товару (приналежність товару – річ, призначена для обслуговування іншої (головної) речі і пов'язана з нею спільним призначенням) [2, ст. 666, ст. 186]; 2) недотримання продавцем умов щодо кількості товару, встановленої договором купівлі – продажу [2, ст. 670]; 3) асортименту товару, встановленого умовами договору [2, ст. 672]; 4) недотримання продавцем умов щодо належної якості товару [2, ст. 678]; 5) недотримання продавцем умов щодо комплектності товару [2, ст. 684]; 6) необхідності відкликання продукції [2, ст. 681; 3, ст. 8, 22]; 7) необхідності вилучення продукції з обігу [3, ст. 32; 4].

Документальне оформлення ЗМП з метою забезпечення приймання продавцем повернутого товару покупець має право надіслати покупцю письмову вимогу. При цьому повернення товару від покупця – юридичної особи оформлюється накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11, установленої [5]. Згідно з [6] потрібна також довіреність постачальника на одержання повернутого товару. У випадку, коли ЗМП представлено такими специфічними об'єктами як відходи, пакувальні матеріали або тара, документальне оформлення здійснюється на підставі Інструкції щодо заповнення типової форми первинної облікової документації № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари».

Облік об'єктів ЗМП регламентується Інструкцією № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Згідно з цією Інструкцією передбачено субрахунок 704 «Відрахування з доходу». За дебетом цього субрахунку відображаються суми, що зменшують дохід підприємства-продавця, у тому числі й вартість повернутих покупцем продукції й товарів. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Підприємство – продавець повинно здійснити у бухгалтерському обліку коригувальні процедури, а саме: зменшити суму доходу від реалізації об'єкту ЗМП на продажну вартість без ПДВ; зменшити суму витрат, пов'язаних з цією реалізацією за

методом ФІФО на дату реалізації, та транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) за середнім відсотком; зменшити фінансовий результат на суму вирахування з доходу, собівартості об'єкту ЗМП та ТЗВ. Основними статтями відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом ЗМП є:

- дебет 704, кредит 361 – відображення вартості повернених товарів;
- дебет 704, кредит 364 – відображення ПДВ у сумі повернення («сторно» проводка);
- дебет 902, кредит 281 – коригування собівартості («сторно»);
- дебет 902, кредит 289 – коригування ТЗВ («сторно»);
- дебет 79, кредит 704; дебет 79, кредит 902 – відображення вартості повернення без ПДВ при формуванні фінансового результату.

У податковому обліку продавець зменшує валові доходи звітного періоду, в якому були повернені об'єкти ЗМП на їх продажну вартість без ПДВ. У реєстрі отриманих та виданих податкових накладних сума податку показується зі знаком (–) «мінус». Доцільно наголосити на тому, що не всі товари можуть підлягати поверненню. Так, згідно джерела [7] не підлягають обміну (поверненню) такі товари належної якості як продовольчі товари, лікарські препарати, дитячі іграшки; рукавички; білизна; панчішно-шкарпеткові вироби; товари в аерозольній упаковці; друковані видання; товари для немовлят; ювелірні вироби з дорогоцінних металів, каміння тощо.

У випадку обліку об'єктів ЗМП та відображення відповідних сум компенсації, податок, нарахований у зв'язку з попереднім продажем, перераховується відповідно до змін у базі оподаткування. При цьому продавець зменшує суму податкового зобов'язання на суму надмірно нарахованого податку, а покупець відповідно збільшує суму податкового зобов'язання на таку ж суму в період, протягом якого була зменшена сума компенсацій продавцю. У зворотному порядку відбувається перегляд сум податкового зобов'язання при збільшенні суми компенсації продавцю [8].

Коректне документальне оформлення та відображення обліку ЗМП є важливим етапом управління ЗМП. На підставі отриманих даних підприємству доцільно проводити регулярний моніторинг обсягів та типів об'єктів ЗМП з метою вживання заходів щодо їх попередження, скорочення, трансформації або утилізації.

Література

1. Дзюбіна К.О. Місце зворотного матеріального потоку у виробничо-господарській діяльності підприємства / К.О. Дзюбіна. // Вісник Дніпропетровського університету (ім. О.Гончара). Серія: Економіка. Випуск 5(4) – Дніпропетровськ, 2011. – С. 163-171
2. Цивільний кодекс України № 435-4 від 16.01.2003 р. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
3. Закон України «Про державний ринковий нагляд і контроль нехарчової продукції» № 2735-4 від 02.12.2010 р. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
4. Закон України «Про загальну безпечність нехарчової продукції» № 2736-6 від 02.12.2010 р. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
5. Наказ Міністерства України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» № 193 від 21.06.96 р. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0824-08>
6. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей, затвердженою наказом Мінфіну України № 99 від 16.05.96 р. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
7. Постанова КМУ «Про реалізацію окремих положень Закону України «Про захист прав споживачів» № 172 від 19.03.1994 р. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: 8.
- Лист ДПАУ № 11372/7/15-2217 від 21.06.2004. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.6409.0>