

В.А. Гавриленко, д.е.н., професор
І.М. Юркова, асистент
Донецький національний технічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОВЕРНЕННЯ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

В умовах ринкової економіки для підприємства важливими є питання бухгалтерського обліку виробництва продукції та реалізації товарно-матеріальних цінностей, зростання норми прибутковості, складності податкового, фінансового та бухгалтерського обліку, що викликають потребу в дослідженні вказаних проблем. Правильне визначення і відображення в бухгалтерському обліку цих показників має велике значення для забезпечення ефективної господарсько-фінансової діяльності підприємства. Необхідність вирішення цих проблем обумовили розгляд і дослідження деяких аспектів обліку розрахунків з покупцями, а зокрема питань пов'язаних з обліком повернення готової продукції від покупців.

Повернення готової продукції від покупців – операція досить стандартна та часто зустрічається в діяльності суб'єктів господарювання. Але ж не можна сказати що в цьому питанні абсолютно немає проблем. Тем більш, що облік повернення готової продукції в літературних джерелах розглянуто досить стисло. Тому, на нашу думку, питання повернення готової продукції є досить актуальним за нинішніх економічних умов і потребують врегулюванню.

Питання, пов'язані з обліком реалізації товарно-матеріальних цінностей та взаємовідносин з покупцями, висвітлювали вітчизняні та зарубіжні економісти. Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку даного показника розглянуто в працях вітчизняних вчених: Бутинця Ф.Ф., Павлюка І., Михайлика Б., Семенченко Ж., а також зарубіжних вчених: Нідлза Б., Палія В.Ф., та інших [1,2,3,4,5,6].

Проте більшості з приведених вчених розглядали традиційний підхід щодо порядку відображення операцій за поверненням готової продукції в податковому та бухгалтерському обліку та не торкалися проблем відображення цього показника в синтетичному обліку. Отже метою даної статті є розкриття теоретичних і практичних особливостей бухгалтерського обліку повернення готової продукції від покупців та можливих шляхів вирішення проблем удосконалення порядку відображення операцій за поверненням товарно-матеріальних цінностей в бухгалтерському обліку.

Як відомо, повернення продукції може супроводжуватись пред'явленням претензій, вимогою компенсувати збитки, штрафними санкціями і судовими розглядами. Більшість цих дій прямо або побічно

впливають на бухгалтерський і податковий облік продавця, тому операції за поверненням готової продукції можуть мати безліч нюансів, залежних тільки від конкретної ситуації.

Найчастіше покупці повертають продавцеві (зокрема, продавцеві-виробникові) браковану продукцію, тобто таку продукцію, яка через свою низьку якість не може бути використана за прямим призначенням або її використання можливе, але вимагає додаткових витрат, пов'язаних з усуненням дефектів. В той же час можуть бути і інші причини повернення продукції, не пов'язані з її поганою якістю.

Виходячи з юридичного боку відносини з покупцями регулюються діючими нормами Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України, а якщо покупець є кінцевим споживачем продукції (фізичною особою) то окрім цього регулювання взаємовідносин між покупцем та продавцем регулюється ще й Законом про захист прав споживачів.

Повернення продукції може відбуватися з ініціативи як продавця, так і покупця. Так, виходячи зі ст. 697 Цивільного кодексу [7] продавець має право вимагати від покупця повернення продукції за умов, якщо:

- покупець прострочив оплату продукції, визначену в договорі;
- не настали обставини, за яких право власності на товар повинно було б перейти до покупця.

В свою чергу повернення продукції за ініціативою покупця здійснюється на підставі визначених правил щодо повернення якісної і неякісної продукції від двох груп покупців – суб'єктів підприємницької діяльності та кінцевих споживачів. Розглянемо як відбувається повернення товарів від першої групи покупців – суб'єктів підприємницької діяльності.

В даному випадку повернення якісної продукції здійснюється зі згодою продавця в межах строку, що оговорено в договорі або без встановлення такого строку. Таким чином найчастіше оформлюють недопостачання продукції або постачання продукції не в тому асортименті. Повернення неякісної продукції здійснюється в межах гарантійного строку, або якщо цей строк не встановлено, покупець може висунути вимогу протягом розумного строку, але строком не більше двох років з моменту придбання продукції. В цьому разі покупець має право вимагати за своїм вибором: пропорційного зменшення ціни; безоплатного усунення недоліків продукції; відшкодування витрат на усунення недоліків в продукції. При наявності істотних недоліків покупець має право вимагати за своїм вибором: повернення грошей, сплачених за продукцію; заміни продукції на таку ж або аналогічну.

При розірванні договору купівлі-продажу з покупцем - суб'єктом підприємницької діяльності слід враховувати наступне - у разі розірвання договору і поверненні продавцеві продукції покупець має право вимагати сплатити йому різницю між ціною встановленою в договорі і ціною, яка встановлена на цю продукцію на час повернення [7]. Авжеж покупець

може і не висувати такої вимоги, тоді продавець буде здійснювати повернення грошей на суму покупки.

Якщо повернення продукції відбувається від другої групи покупців – кінцевих споживачів, то виходячи з Закону про захист прав споживачів [8] якісна продукція може бути повернена покупцем протягом 14 днів. При цьому покупець має право вимагати від продавця заміни продукції на аналогічну, або при її відсутності придбати іншу продукцію з перерахуванням вартості чи вимагати повернення грошей, сплачених за продукцію. Такий обмін здійснюється якщо товар не підійшов покупцю за формою, розміром, фасоном, кольором і т.п. Право вимоги у цьому випадку виникає якщо продукція не використовувалась та було збережено її товарний вид, якість, ярлик, а також розрахункові документи. У разі повернення неякісної продукції покупці – кінцеві споживачі мають такі ж самі права як і покупці – суб'єкти підприємницької діяльності.

При розірванні договору з покупцями цієї групи та поверненні йому грошей за неякісний товар, слід враховувати, що в разі підвищення ціни на продукцію розрахунок слід проводити виходячи з його вартості на момент пред'явлення вимоги, тобто в більшій сумі ніж було сплачено покупцем. В разі зниження ціни на товар повернення грошей слід здійснювати виходячи з вартості товару на момент покупки.

Розглянувши правові засади повернення готової продукції від покупців перейдемо до відображення цих дій в бухгалтерському обліку. Так при реалізації готової продукції суб'єктам підприємницької діяльності в бухгалтерському обліку мають місце слідуючі записи:

1. Відображається дохід від реалізації готової продукції: Дт рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (відображається валовий дохід). При цьому суму податкових зобов'язань відображають записом: Дт рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» Кт рахунку 641 «Розрахунки за податками».

2. Списується собівартість реалізованої готової продукції проведенням: Дт рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» Кт рахунку 26 «Готова продукція» (відбиваються валові витрати).

3. На розрахунковий рахунок надходить плата від покупців за придбану продукцію: Дт рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» Кт рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

При реалізації готової продукції кінцевим споживачам через касу підприємства в бухгалтерському обліку мають місце слідуючі записи:

1. Визнається дохід від реалізації продукції фізичній особі, що не є платником податку за наявні: Дт рахунку 301 «Каса в національній валюті» Кт рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (при цьому відображається валовий дохід).

2. Відображається сума податкових обов'язків з ПДВ: Дт рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» Кт рахунку 641 «Розрахунки за податками».

3. Списується собівартість готової продукції: Дт рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» Кт рахунку 26 «Готова продукція» (при цьому відображаються валові витрати).

При поверненні продукції покупцем або заміні продукції на іншу в бухгалтерському обліку в традиційному підході відбуваються сторнувальні записи методом червоного сторно на суму повернення продукції за Дт рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та Кт рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», на суму зменшення податкових зобов'язань з ПДВ за Дт рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та Кт рахунку 641 «Розрахунки за податками».

В ряді літературних джерел [9,10] повернення продукції обліковується шляхом вирахувань її собівартості з доходів на підставі бухгалтерського запису:

Дебет рахунку 704 «Вирахування з доходу»

Кредит рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

При цьому вводиться контрпасивний рахунок, в якому немає необхідності. З нашої точки зору зменшення доходу, що викликане поверненням продукції, все ж доцільно відображати методом «Червоне сторно».

Зменшення витрат від повернення продукції у всіх літературних джерелах відображається методом «Червоне сторно» на підставі проведення: Дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», Кредит рахунку 26 «Готова продукція». Так, в результаті зроблених сторнувальних записів на бухгалтерських рахунках відбувається зменшення в звітному місяці суми доходу і витрат з реалізації готової продукції, і при цьому, слід відмітити, фактично на сторнувальну суму збільшується готова продукція на складі.

Такий метод ускладнює розуміння повернення готової продукції. При цьому абсолютно не зрозуміло як відобразити повернення готової продукції в синтетичному обліку, особливо якщо виникає необхідність у відособленому обліку такої продукції, тому що остання може вимагати усунення дефектів або повної переробки. При цьому доводиться лише здогадуватись, що контроль за поверненою продукцією можна здійснювати лише на підставі складського обліку, тобто за оприбуткованими накладними на цю продукцію. Виходить, що в синтетичному обліку повернена продукція як би розкривається в загальній масі готової продукції, що також ускладнює контроль за подальшим пересуванням цієї продукції, тобто при віднесенні її до браку.

Далі, як вже було сказано вище, покупцю за його вимогою можуть бути повернені гроші за продукцію, що буде відображено перерахуванням

з розрахункового рахунку грошових коштів записом за Дт рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та Кт рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті», а може бути надана продукція в заміні бракованої. Що також буде відображено операціями за списанням собівартості вже заміненої реалізованої продукції та відбиванням доходу від реалізації цієї продукції, відповідно: за Дт рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та Кт рахунку 26 «Готова продукція», а також Дт рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та Кт рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

На цьому етапі, на нашу думку, і виникають проблеми щодо обліку повернення готової продукції. Так, по-перше необхідно відобразити повернення продукції до складу, а по-друге відпуск готової продукції покупцю взамін бракованої. При цьому в бухгалтерських записах втрачається взаємозв'язок між поверненням бракованої готової продукції до складу та відпуском зі складу покупцю аналогічної продукції, що надається в заміні бракованої. Для удосконалення обліку заміни бракованої готової продукції на таку ж якісну доцільно було б відкрити додатковий субрахунок до рахунку 26 «Готова продукція», наприклад рахунок 262 «Нестандартна готова продукція». Після відкриття такого рахунку врегулюється облік продукції на складі. Так, в бухгалтерському обліку повернення від покупців готової продукції буде відображатися за Кт рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та Дт рахунку 262 «Нестандартна готова продукція».

Недоліки існують також щодо бухгалтерського обліку виправлення браку готової продукції. Виходячи з інструкції щодо застосування плану рахунків [11]: «За дебетом рахунку 24 "Брак у виробництві" відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом - суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення витрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції».

Так, під зовнішнім браком розуміється брак, виявлений вже у покупця, що актуально в нашому випадку, але ж кореспонденція рахунків за Кт рахунку 26 «Готова продукція» та Дт 24 рахунку «Брак у виробництві» не передбачено. Виходячи з цього, необхідним стає запис: Дт рахунку 23 «Виробництво» Кт рахунку 261 «Нестандартна готова продукція» на суму фактичної собівартості поверненої продукції. А потім

вже цю продукцію необхідно відбити за Дт рахунку 24 «Брак у виробництві» та Кт рахунку 23 «Виробництво».

Вважаючи на те що всі витрати на виправлення браку, включаючи фактичну собівартість виявленої бракованої продукції, необхідно буде відбити за Дт 24 рахунку доцільно, на наш погляд, фактичну собівартість поверненої бракованої продукції відобразити записом: Дт рахунку 24 «Брак у виробництві» Кт рахунку 262 «Нестандартна готова продукція». Після чого за Дт рахунку 24 необхідно було б зібрати всі витрати на виправлення браку: вартість матеріалів, витрачених при виправленні; суму нарахованої заробітної плати за виправлення браку і т.п. А вже далі суму фактичної собівартості поверненої продукції включити до виробничої собівартості продукції, що відбивається за Дт рахунку 23 «Виробництво» та Кт рахунку 24 «Брак у виробництві». Залишкову суму втрат від браку слід включити до інших витрат операційної діяльності, що відобразити записом: Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 24 «Брак у виробництві», а відходи, що виникають при ліквідації такої продукції або її переробці слід відносити на збільшення доходів за Дт рахунку 20 «Виробничі запаси» та Кт рахунку 71 «Інший операційний дохід». І в разі не виявлення винної особи, втрати від браку будуть включатися до зменшення фінансових результатів: Дт рахунку 79 «Фінансові результати» та Кт 94 «Інші витрати операційної діяльності», а відповідно дохід від оприбуткування відходів до збільшення фінансових результатів: Дт рахунку 71 «Інший операційний дохід» Кт 79 «Фінансові результати».

У разі виявлення винної особи за допущений брак необхідно буде списати втрати від браку на особу, що завдала збитків записом за Дт рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» та Кт рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», а потім стягнути їх з заробітної плати робітника, що відобразити за Дт рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» та Кт рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Що до податкового обліку, то в п. 5.10 Закону про прибуток [12] встановлено, що за будь-якої зміни суми компенсації вартості товарів після їх продажу, включаючи перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку – продавець та платник податку – покупець здійснюють відповідний перерахунок валових доходів або валових витрат у звітному періоді, в якому відбулася зміна суми компенсації. Отже, у звітному періоді, в якому відбулося повернення товару, підприємство-продавець має право зменшити валовий дохід, а підприємство-покупець – валові витрати.

Відповідно до пункту 4.5 Закону про ПДВ [13] в разі будь-якої зміни суми компенсації за поставку товарів (послуг), що відбулася після їх поставки, включаючи перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг)

продавцю, перерахунку підлягає також і податкові зобов'язання з ПДВ, нараховані у зв'язку з поставкою. Порядок коригування суми ПДВ залежить від того, був покупець зареєстрований платником ПДВ на дату поставки товару чи ні. Якщо на дату повернення товару покупець був зареєстрований платником ПДВ, то сума ПДВ підлягає коригуванню таким чином: постачальник зменшує суму податкових зобов'язань з ПДВ за наслідками податкового періоду, в якому був проведений такий перерахунок, та надає покупцю розрахунок коригування кількісних і вартісних показників; покупець згідно з отриманим розрахунком коригування кількісних і вартісних показників зменшує суму податкового кредиту з ПДВ, який був відображений при придбанні цих товарів.

У разі коли товар повертається покупцем – неплатником ПДВ, то для постачальника існують обмеження щодо зменшення суми податкових зобов'язань з ПДВ, які встановлені в підпункті «а» підпункту 4.5.3 Закону про ПДВ, а саме: зменшення суми податкових зобов'язань платника податку – постачальника при зміні компенсації вартості товарів, наданих особам, які не були платниками цього податку на момент поставки, дозволяється лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням одержувачу повної грошової компенсації їх вартості.

Отже, оглянувши перелік нормативних документів, що регулюють взаємовідносини між продавцем і покупцем та проаналізувавши викладені вище можливі випадки повернення продукції від покупців, можна сказати що в бухгалтерському і податковому обліку цих показників є безліч нюансів. Ми розглянули лише деякі з них, що стосуються повернення продукції від різних покупців – фізичних осіб і суб'єктів підприємницької діяльності, торкнулись аспектів обліку повернення якісної та бракованої продукції, спробували удосконалити синтетичний облік повернення продукції та виправлення браку. Однак, виходячи з практичного досвіду, можна сказати що в обліку повернення готової продукції ще багато питань, які потребують врегулюванню.

Перелік посилань

1. Бухгалтерський податковий облік : Навчальний посібник для ВНЗ/ Ф.Ф. Бутинець, М.М. Александрова, С.В. Бойко та ін. ; За ред. Ф.Ф. Бутинця, С.Л. Берези . – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2004 . – 384с.

2. Павлюк І. Бухгалтерський облік реалізації товарно-матеріальних цінностей і податкових зобов'язань з ПДВ // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - №7, с.20-27

3. Михайлюк Б. Якщо покупець не квапиться з оплатою// Дебет-Кредит. – 2003. - №29, с.10-14

4. Семенченко Ж. Возврат товара: ситуации и их решения//Бухгалтерская неделя.-2007.-№11(271), с.37-47
5. Needles V.E., Anderson H.R., Coldwell J.C., Mills Sh.K., Principles of Accounting. Sixth Edition.-Boston: Houghton Mifflin Company, 1996.
6. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2003. – 792 с.
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV
8. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.091 р. №1023-ХІІ в редакції Закону від 01.12.2005 р. № 3161- IV
9. Бухгалтерский учёт в Украине: от теории к практике/ под общей редакцией А.Н. Коваленко/. – Днепропетровск : ИКК «Баланс клуб», 2006.-1023с.-с.480
10. Энциклопедия операций. Авт.: М. Бойцова, О. Витковская, Т.Войтенко и др.- Харьков:Фактор, 2006.-992с.-с.762,763
11. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291, зі змінами та доповненнями.
12. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону від 22.05.97 р. №283/97-ВР
13. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР

Удосконалення бухгалтерського обліку повернення готової продукції
Гавриленко В.А., Юркова І.М.

У статті проаналізовано теоретичні і практичні особливості бухгалтерського обліку повернення готової продукції від покупців. Дослідження вказали на ряд протиріч, що склалися на цей час в бухгалтерському обліку при поверненні продукції. Наведені рекомендації за удосконаленням бухгалтерського обліку повернення готової продукції від покупців, а також подальшого обліку поверненої продукції.

Усовершенствование бухгалтерского учета возврата готовой продукции

Гавриленко В.А., Юркова І.М.

В статье проанализированы теоретические и практические особенности бухгалтерского учета возврата готовой продукции от покупателей. Исследования указали на ряд противоречий, сложившихся в настоящее время в бухгалтерском учёте при возврате продукции. Приведены рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учёта возврата готовой продукции от покупателей, а также дальнейшего учёта возвращенной продукции.