

**ПОНЯТИЕ, ОЦЕНКА И ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ
ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

В процессе хозяйственной деятельности практически всех предприятий образуются отходы. В связи с тем, что количество отходов непосредственно влияет на величину себестоимости продукции, учет общей величины полученных отходов ведется как по местам их возникновения, так и по конкретным изделиям. Формирование себестоимости на промышленных предприятиях является довольно сложным и трудоемким процессом; от правильности и достоверности организации учета данного показателя зависит ценообразование и, как следствие, финансовый результат предприятия, поэтому вопросы признания, оценки и организации учета отходов являются на сегодняшний день актуальными для всех промышленных предприятий Украины.

Целью статьи является обзор и обобщение законодательной и нормативно-правовой базы Украины, выявление недостатков и внесение предложений по их устранению касательно определения понятия «отходы» и, в частности, «возвратные отходы», их признания и оценки в бухгалтерском учете, а также организации первичного и синтетического учета данного вида активов предприятия.

Согласно Закона №187/98-ВР [1] (далее – Закон об отходах) отходы – это любые вещества, материалы и предметы, образующиеся в процессе производства или потребления, а также товары (продукция), которые полностью или частично утратили свои потребительские свойства и не имеют дальнейшего использования по месту их образования или выявления и от которых их собственник избавляется, имеет намерение или должен избавиться путем утилизации или удаления. В зависимости от происхождения отходы можно разделить на бытовые и промышленные (их образование связано с производственной деятельностью предприятий). Бытовые отходы – отходы, которые образуются в процессе жизнедеятельности человека в жилых и нежилых домах (твердые, крупногабаритные, ремонтные, жидкие, кроме отходов, связанных с производственной деятельностью предприятий) и не используются по месту их накопления.

В соответствии с Государственными санитарными правилами и нормами № 29 [2] (далее – ГСанПиН 2.2.7.029-99) к промышленным отходам относятся отходы как сфер производства, так и сфер потребления. Промышленные отходы сфер производства – побочные продукты, которые получены на всех технологических этапах производства основного продукта и не используются как вторичное сырье на данном предприятии. Отходы сфер потребления – это промышленный продукт (объект), непригодный для дальнейшего использования (потребления).

Положения (стандарты) бухгалтерского учета (далее – П(С)БУ) не дают определения понятию «отходы». Однако, исходя из экономической сущности отходов, целесообразно отнести их к составу запасов предприятия, т.к. часть из них «содержатся для последующей продажи при условиях обычной хозяйственной деятельности», а часть «удерживаются для потребления во время производства продукции, выполнения работ и предоставления услуг, а также управления предприятием» [3].

И только в Методических рекомендациях по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности [4] (далее – Рекомендации № 373) содержится определение и классификация отходов для целей бухгалтерского учета. Так, Рекомендации № 373 делят отходы предприятия на возвратные и безвозвратные. Возвратные отходы – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ценностей, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), которые утратили полностью или частично начальные потребительские свойства исходного материала (химические и физические) и поэтому используются с повышенными расходами (снижением выхода продукции) или совсем не используются по прямому назначению. Если же отходы не могут быть использованы или реализованы, они считаются безвозвратными. Сырьевые отходы (возвратные и безвозвратные) делят на:

нормативные – запланированные отходы, без которых не обойтись при изготовлении продукции. Количество образования таких отходов предусматривает технология производства конкретного вида продукции;

сверхнормативные – отходы, которые превышают нормы, установленные технологией производства, образуются из-за: нарушения технологии производства, требований нормативно-

технической документации на производственное оборудование, недостаточной квалификации рабочих и т.п. [4].

С точки зрения признания отходов в бухгалтерском учете, необходимо отметить, что все отходы являются средствами предприятия, но не все из них являются его активами. Так, отходы являются возвратными, если от их использования можно получить экономическую выгоду. Безвозвратные же отходы не являются активами поскольку не представляют для предприятия ценности. От них нужно избавиться – утилизировать, уничтожить, передать на переработку специальным предприятиям и т.п. – в зависимости от того, что указано делать с тем или иным видом отходов в действующем законодательстве. В отличие от возвратных отходов, безвозвратные отходы отражаются в учете лишь в количественном выражении. В случае, если прямое отнесение полученных отходов на себестоимость отдельных изделий и заказов осложнено, безвозвратные отходы учитываются общей массой по всей продукции, а распределение их на отдельные изделия осуществляется пропорционально выпущенному количеству продукции. Расходы на утилизацию этих отходов включаются в другие операционные расходы [5].

С оценкой отходов в бухгалтерском учете ситуация также не однозначна. Так, в П(С)БУ 9 «Запасы» [3] (далее – П(С)БУ 9) не указано, как именно оценивать возвратные отходы. Поэтому целесообразным видится использование для этих целей общих правил оценки запасов, первоначальную стоимость которых достоверно определить невозможно. Если на момент оприходования запасов невозможно достоверно определить их первоначальную стоимость, такие запасы могут оцениваться и отражаться по справедливой стоимости с последующей корректировкой до первоначальной стоимости [3].

При этом согласно П(С)БУ 16 «Расходы» [6] (далее – П(С)БУ 16) возвратные отходы оцениваются в порядке, изложенном в пункте 11 данного П(С)БУ;: «Производственная себестоимость продукции уменьшается на справедливую стоимость реализуемой сопутствующей продукции и стоимость сопутствующей продукции в оценке возможного ее использования, используемой на самом предприятии.».

Вместе с тем в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету запасов [5] (далее – Рекомендации № 2) сказано, что первоначальная стоимость запасов, поступивших на склад от забракованных изделий и возвратных отходов производства, ликвидации основных средств, определяется по чистой стоимости реализации, если такие запасы предназначены для реализации, или в оценке их возможного использования, которая может быть определена исходя из стоимости подобных запасов при наличии их на балансе предприятия, с учетом степени их пригодности к эксплуатации. Чистая стоимость реализации запасов определяется как предполагаемая цена реализации запасов в условиях обычной деятельности за вычетом предполагаемых расходов на завершение их производства и реализацию.

Однако, наиболее исчерпывающий вариант оценки отходов содержится в Рекомендациях № 373, в соответствии с которыми возвратные отходы оцениваются:

по цене возможного использования – если предприятие собирается использовать отходы для основного производства, но с повышенными расходами (сниженным выходом готовой продукции), для потребностей вспомогательного производства или других нужд. Цена возможного использования – сниженная цена исходного материала возвратных отходов;

по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются сторонним предприятиям и организациям для использования в производстве иной продукции;

по справедливой стоимости отходов, которые планируют реализовывать, фактически это стоимость, за которую такие материалы можно приобрести на рынке.

Стоимость возвратных отходов, которая уменьшает себестоимость продукции, состоит из двух частей:

стоимость возвратных отходов, полученных в пределах технологических норм их выхода;

стоимость сверхнормативных возвратных отходов (если фактическое количество отходов превышает нормативное количество).

К возвратным отходам не относятся:

остатки материальных ресурсов, которые согласно установленной технологии передаются в другие цеха, подразделения как полноценный материал для производства других видов продукции (работ, услуг);

попутная продукция, которая получается одновременно с целевым (основным) продуктом в едином технологическом процессе [4], из чего можно сделать вывод, что промышленные отходы сфер производства [2] не относятся к составу возвратных.

Таким образом, бухгалтерская оценка возвратных отходов будет зависеть непосредственно от того, в каких целях их в дальнейшем намерены использовать.

Для организации первичного учета отходов предусмотрены типовые формы № 1 - ВТ «Учет отходов и упаковочных материалов и тары» и № М - 11 «Накладная - требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов» (далее – форма М - 11). Приходование возвратных отходов из цеха на материальный склад предприятия оформляется на основании формы М - 11, отпуск из материального склада в цех – формой М - 8 «Лимитно – заборная карта», расходование в цехе для нужд производства – в форме М - 19 «Материальный отчет». К статистической отчетности по учету отходов относятся формы № 1 - опасные отходы «Отчет об образовании, обработке и утилизации отходов I - III классов опасности» и № 1 - отходы «Обращение с отходами».

Синтетический учет возвратных отходов также, как и их оценка, будет зависеть от того, в каких целях их в дальнейшем намерены использовать, а также являются ли эти отходы давальческими или получены из собственных запасов предприятия.

В случае, если возвратные отходы получены в процессе производства из запасов предприятия, которые являются его собственностью, стоимость списанных с расходов на производство и сданных на склад отходов относится на соответствующий балансовый счет по учету материальных ресурсов, что отразится в учете записью: Дт 209 «Прочие материалы» - Кт 23 «Производство». Если же в договоре предусмотрена возможность оприходования возвратных отходов, полученных в процессе производства из давальческого сырья, то в учете будет сделана проводка: Дт 209 «Прочие материалы» - Кт 718 «Доход от бесплатно полученных оборотных активов». Необходимо заметить, что подобный подход к отражению в бухгалтерском учете бесплатно полученных оборотных активов является ошибочным. Дело в том, что, во-первых, нарушается принцип соответствия дохода, понесенным для его получения расходам (в данном случае они просто отсутствуют), а, во-вторых, подобные возвратные отходы принесут доход только тогда, когда будет реализована готовая продукция, при производстве которой они были потреблены, именно на этом этапе и сработает принцип соответствия. Что касается налогового учета подобных возвратных отходов, то их стоимость не включается в налоговые расходы. Причина этого кроется в самом трактовании понятия «расходы» согласно Налогового кодекса Украины [7] (далее – НКУ). Расходы – сумма любых расходов налогоплательщика в денежной, материальной или нематериальной формах, осуществляемых для проведения хозяйственности, в результате которых происходит уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, вследствие чего уменьшается собственный капитал (кроме изменений капитала за счет его изъятия или распределения собственником) [7]. Действительно, данные отходы поступили на предприятие без компенсации стоимости давальческого сырья: активы не выбывали, обязательства не увеличивались.

Как выход из сложившейся ситуации предлагается: в бухгалтерском учете приходовать бесплатно полученные возвратные отходы с одновременным отнесением их в состав дополнительного капитала (Дт 209 «Прочие материалы» - Кт 42 «Дополнительный капитал»), а в налоговом учете не признавать доход при поступлении подобных отходов и признавать расходы по ним в момент реализации готовой продукции, при производстве которой эти отходы были потреблены (реализации непосредственно этих отходов). Таким образом, налогооблажаться как в бухгалтерском, так и в налоговом учете будет именно финансовый результат, т.е. разница между доходом и расходами, понесенными для его получения.

Если возвратные отходы передаются со склада в цеха предприятия или сторонним организациям для переработки на сырье или материалы, то первоначальная стоимость сырья, полученная после переработки, будет складываться из стоимости возвратных отходов и расходов на их переработку, т.е. в учете будут сделаны записи:

а) в случае передачи со склада в цеха предприятия для переработки на сырье или материалы: Дт 231.1 «Производство для собственных нужд» - Кт 209 «Прочие материалы», 20 «Производственные запасы» (соответствующие субсчета), 661 «Расчеты по заработной плате», 657 «Единый социальный налог», 131 «Износ основных средств»;

б) при передаче сторонним организациям для переработки на сырье или материалы: Дт 231.1 «Производство для собственных нужд» - Кт 209 «Прочие материалы», 631 «Расчеты с отечественными поставщиками и подрядчиками» (на сумму услуг сторонних организаций без НДС), а также будет признано право на налоговый кредит по НДС проводкой: Дт 641 «Расчеты по налогам» – Кт 631 «Расчеты с отечественными поставщиками и подрядчиками». И в первом, и во втором случае стоимость возвратных отходов и расходов на их переработку увеличит первоначальную стоимость полученных в результате такой переработки сырья и материалов, что отразится в учете следующей

корреспонденцией счетов: Дт 201 «Основные сырье и материалы» - Кт 231.1 «Производство для собственных нужд».

В случае реализации (продажи) отходов их стоимость списывается с соответствующего балансового счета учета материальных ресурсов и оформляется как отпуск материалов сторонним организациям, т.е. в учете предприятия будут сделаны следующие проводки: Дт 377 «Расчеты с прочими дебиторами» - Кт 712 «Доход от реализации прочих оборотных активов» и, согласно принципа соответствия, Дт 943 «Себестоимость реализованных производственных запасов» - Кт 209 «Прочие материалы», а также будет начислено налоговое обязательство по НДС записью: Дт 712 «Доход от реализации прочих оборотных активов» - Кт 641 «Расчеты по налогам».

В статье проведены обзор и обобщение законодательной и нормативно-правовой базы Украины на предмет определения понятия «отходы» и, в частности, «возвратные отходы», их признания и оценки в учете, в следствие чего можно отметить, что, несмотря на многообразие информации в действующем законодательстве, для целей классификации и оценки отходов предприятия, полученных в процессе производства, целесообразным видится использование Рекомендаций № 373 и что бухгалтерская оценка возвратных отходов зависит непосредственно от того, в каких целях их в дальнейшем намерены использовать. Рассмотрены первичный и синтетический учет возвратных отходов и выявлены недостатки в синтетическом учете возвратных отходов, полученных из давальческого сырья, а также в их налоговом учете. Как следствие, предложены мероприятия по их устранению, внедрение которых позволит устранить постоянную разницу по налогу на прибыль, а также сделать учет операций с подобными активами более экономически обоснованным.

Литература

1. Закон Украины «Об отходах» от 05.03.1998 г. №187/98-ВР [Электронный ресурс].-Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=187%2F98-%E2%F0>
2. Государственные санитарные правила и нормы ДСанПіН 2.2.7.029-99, утвержденные постановлением Главного государственного санитарного врача Украины от 01.07.1999 № 29 [Электронный ресурс].-Режим доступа: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1039.4477.0>
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 «Запасы», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 20.10.1999г. № 246 - Х.: Фактор, 2009. - С.92-102.
4. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденные приказом Министерства промышленной политики Украины от 09.07.2007 г. № 373. - К.: ГП Государственный институт комплексных технико – экономических исследований Министерства промышленной политики Украины, 2007.-321 с.
5. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету запасов, утвержденные приказом Министерства финансов Украины от 10.01.2007 г. № 2 [Электронный ресурс].-Режим доступа: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid14693.html>
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999г. № 318 - Х.: Фактор, 2009. - С.168-180.
7. Налоговый кодекс Украины с изменениями и дополнениями, внесенными Законом Украины от 23.12.2010 г. №2856-VI // Все о бухгалтерском учете. -2011. -№1-3. -354 с.

338.486.2.007:339.137.2

*Севастьянова О.В., ст. преподаватель,
Абьтарова Д.Э., студент,
КЭИГВУЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»*

**ИНТЕНСИФИКАЦИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПЕРСОНАЛА ТУРИСТИЧЕСКОГО
ПРЕДПРИЯТИЯ КАК КЛЮЧЕВОЙ ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ ЕГО
КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ**

Непрерывное создание и закрытие фирм туристской отрасли на рынке являются естественными и закономерными явлениями рыночной экономики любого государства. Таким же объективным фактором выступает многолетнее устойчивое и успешное функционирование туристских фирм. Различия между данными факторами зависят от того, как туристская фирма ведет конкурентную борьбу на рынке. Туристская фирма будет конкурентоспособной либо благодаря большей производительности, обеспечивающей ей преимущества по издержкам, либо благодаря