****

**Вих.№11 від 26.02.2019**

**Консультація**

**1. Бухгалтерський та податковий облік документів отриманих від контрагентів з запізненням, акти виконаних робіт за 2018 рік в 2019 році декларація з прибутку і фін.отчетность за 2018 рік уже подано;**

**2. Бухгалтерський облік тари.**

**Відповіді :**

1.Господарські операції відображають в обліку в тому звітному періоді, в якому вони здійснені відповідно [ч. 5 ст. 9 Закону про бухоблік](https://i.factor.ua/ukr/law-70/section-392/article-20768). Крім того, визнавати доходи і витрати саме в періоді їх виникнення вимагає принцип нарахування [ст. 4 Закону про бухоблік](https://i.factor.ua/ukr/law-70/section-390/article-20764). Витрати відображають в періоді визнання доходу, для отримання якого вони були здійснені, або в періоді фактичного понесення, якщо їх неможливо прямо пов’язати з доходом ([п. 7 П(С)БО 16 «Витрати»](https://i.factor.ua/ukr/law-118/section-580/article-11645)).

 Відповідно [Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.99 р. № 996-XIV](https://i.factor.ua/ukr/law-70/), також на цьому наполягає і Мінфін «*лист від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705»*, що **витрати** треба **визнавати** у «своєму» періоді, тобто **у тому, до якого вони належать** (спільно з доходом або в періоді фактичного понесення, якщо безпосередньо їх пов’язати з доходом проблематично.

 Як відобразити витрати, якщо первинний документ від постачальника на дату закриття періоду ще не отриманий?

Відповідно  [п. 2.6 Положення № 88](https://i.factor.ua/ukr/law-260/section-832/article-17475) можливо **скласти акт самостійно**. Точніше, такий акт повинна скласти посадова особа підприємства, відповідальна за приймання-відпуск робіт, послуг. Можливість складання такого акта **має бути передбачена правилами документообігу** підприємства.

[Положення про документальне забезпечення записів у бухобліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88](https://i.factor.ua/ukr/law-260/section-832/article-17474).

Якщо точна сума витрат на дату складання «самоакта» ще не відома, їх відображають в розрахунковій величині

Такий розрахунок має бути заснований на актуальній, доступній і надійній інформації, джерелами якої можуть бути умови договорів, статистична інформація про витрати підприємства за попередні періоди, інформація про зміну тарифних ставок, інші джерела, визначені підприємством. Цю вимогу озвучує Мінфін у згаданому вище *листі*. Там же сказано: оскільки підходи до визначення розрахункової суми витрат не врегульовані бухгалтерською нормативкою, підприємство самостійно визначає методику їх оцінки і вносить відповідну інформацію в наказ про облікову політику з переліком відповідальних осіб і строків надання ними відповідної інформації.

При цьому підприємства можуть класифікувати витрати за групами (наприклад, комунальні витрати, витрати на зв’язок і т. д.) і визначати методику оцінки витрат для кожного виду або для кожної групи окремо.

Якщо при отриманні документа від контрагента виявиться, що розрахункова сума відрізняється від фактичної, то в **поточному періоді різницю**, що виникла ([п. 3.5 Положення № 88](https://i.factor.ua/ukr/law-260/section-832/article-17476)), відображають:

— у складі **витрат**, якщо фактична вартість вища за розрахункову (Дт 23, 91, 92, 93, 94 — Кт 631);

— у складі **доходів**, якщо фактична вартість нижча розрахункової (Дт 631 — Кт 719).

Це коригування оформляють бухгалтерською довідкою.

Але не можна на підставі «самоакта» визнати свідомо занижену суму витрат (скажімо, в сумі 1 грн.), а потім при отриманні довідобразити суму, якої не вистачає (тим самим виправдавши перенесення основної частини витрат на період отримання документа), оскільки витрати на момент відображення мають бути **достовірно оцінені** ([п. 6 П(С)БО 16](https://i.factor.ua/ukr/law-118/section-580/article-11645)).

##### А якщо в правилах документообігу можливість складання «самоакта» не передбачена?

Тоді своєчасно відобразити витрати у «своєму» періоді не вийде. Але це все одно не дає підстав визнати витрати в періоді отримання документа! А лише говорить про те, що фінансовий результат за період, до якого належать витрати за таким документом, визначений недостовірно. Іншими словами, в цьому періоді припустилися помилки. І коли документальні підстави для відображення операції в обліку з’являться (первинний документ буде отриманий від контрагента), цю помилку треба буде виправити.

У даній ситуації сума витрат проведених у 2018 році, не потрапила в облік підприємства в цьому періоді. Тобто, показники фінзвітності за 2018 рік не відповідають дійсності. Тобто в обліку помилка. Така помилка зачіпає рахунки витрат і впливає на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) за 2018 рік. Тому, згідно з п. 4 П(С)БО 6 подібна помилка повинна виправлятися шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року (рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»). Для цього 2019 року (у періоді отримання акта) в обліку потрібно зробити запис Дт 44 – Кт 631. Але одного такого виправлення в обліку мало. Виправлення помилок за попередні періоди потребує також повторного відображення порівняльної інформації у фінансовій звітності п. 5 П(С)БО 6.

Для цього в 2018 році:

- у формі № 1 (№ 1-м, № 1-мс) «Баланс» – на суми виправлення коригуються статті нерозподіленого прибутку на початок року (ряд. 1420 гр. 3);

-у формі № 2 (№ 2-м, № 2-мс) «Звіт про фінансові результати» – у графі 3 (за звітний період) наводяться дані тільки звітного періоду (року) без урахування виправлень за попередній рік, якщо помилка вплинула на фінрезультати. Що стосується графи 4 (за аналогічний період попереднього року), то в ній указуються вже виправлені дані за тією статтею, якої торкнулася помилка;

 -у формі № 4 «Звіт про власний капітал» – помилки, що вплинули на величину нерозподіленого прибутку на початок року, відображаються в рядку 4010 графи 7.

 **Податок на прибуток**

Помилка, пов'язана зі збільшенням торішніх витрат у бухобліку, не впливає на фінрезультат звітного періоду, а значить, і на величину зобов'язань із податку на прибуток за поточний рік. Тому за 2018 рік підприємству слід подати уточнюючий розрахунок (з урахуванням витрат ) або виправити помилку за допомогою додатка ВП до декларації за поточний період (ст. 50 Податкового кодексу, далі – ПК). У результаті таких виправлень в інтегрованій картці платника відобразиться переплата з податку на прибуток. Аналогічну думку контролюючого органу щодо податкового обліку запізнілого документа викладено в листі ДФС у м. Києві від 20.11.15 р. № 17816/10/26-15-15-03-11. Там говориться, що якщо первинний документ, який підтверджує витрати, складено в одному звітному періоді, а отримано вже в наступному, такі витрати можуть бути обліковані шляхом уточнення зобов'язань із податку на прибуток за минулий період.

***2.Бухгалтерський облік надходження тари та вибуття.***

Якщо на підприємство надходить ***одноразова тара***, що отримується разом з товарами і поверненню не підлягає (паперова, картонна, поліетиленова тощо), її **включають до складу первісної вартості таких товарів** Тобто окремо на рахунках бухгалтерського обліку її не відображають( [***абзац третій п. 6.1 Методрекомендацій № 2***](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13692).)

Виняток — випадок, коли одноразова тара виділена в супровідних документах і оплачена окремо. Таку тару оприбутковують окремо від товарів, під якими вона перебуває ([***абзац п’ятий п. 6.1 Методрекомендацій № 2***](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13692)). Для її обліку передбачено **субрахунок 284**«Тара під товарами».

***Зворотна тара.***Тут важливу роль грає той факт, чи переходить право власності на таку тару і чи забезпечена вона заставними (гарантійними) коштами.

Якщо право власності на зворотну тару під отриманими товарами **переходить**до підприємства-покупця, то воно має зарахувати її до складу своїх активів (на субрахунок 115 або 284 чи рахунок 22). У цьому випадку підприємство зобов’язане повернути продавцю товару тару такого самого роду та якості, а не саме ту, що була отримана.

Якщо ж право власності **не переходить**, то фактично відбувається тільки зміна місця зберігання тари. Тобто з балансу власника вона не списується.

Отже, підприємство-покупець до складу своїх активів її включити не може. Воно має обліковувати таку тару на **позабалансовому субрахунку 023 «**Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» за вартістю тари і в розрізі контрагента — власника тари ([***абзац другий п. 6.5 Методрекомендацій № 2***](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13692)).

Підприємство має повернути власнику саме ту тару, що була від нього отримана, а не подібну (того самого роду та якості)

Після повернення тари її списують з позабалансового обліку.

За деякі види багатооборотної зворотної тари, що поставляється під товаром, **з покупця може справлятися застава** (це повинно бути прописано в договорі), що повертається покупцю після повернення порожньої тари у справному стані. Перерахування постачальнику застави відображають таким записом: Дт 377 — Кт 311 ([***абзац перший п. 6.5 Методрекомендацій № 2***](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13692)). Крім того, суму застави необхідно обліковувати на **позабалансовому рахунку 05**«Гарантії та забезпечення надані».

***Вибуття одноразової та незворотної тари.***При вибутті такої тари її вартість згідно з [***п. 6.4 Методрекомендацій № 2***](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13692)слід включати до: — виробничої собівартості готової продукції — якщо тара використовується для затарювання готової продукції безпосередньо у процесі виробництва (Дт 23, 91);

— витрат на збут — якщо тара використовується для затарювання товарів на складах (Дт 93);

— собівартості реалізованих запасів — якщо вартість тари не включена до первісної вартості товарів, зазначена в супровідних документах окремою позицією та оплачена покупцем окремо (Дт 943).Оцінку тари у зв’язку з вибуттям здійснюють за одним із методів оцінки вибуття запасів, передбачених [**п. 16 П(С)БО 9**](https://i.factor.ua/ukr/law-104/section-712/article-12287)

На це вказує [***п. 6.3 Методрекомендацій № 2***](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13692). Порядок застосування цих методів оцінки щодо тари аналогічний порядку їх застосування для товарів.

Після відвантаження покупцю товарів у тарі підприємство нараховує дохід. Причому якщо тара входить до вартості товару, що реалізується, то такий дохід обліковують на **субрахунку 702**. Якщо ж продаж тари здійснюється окремо (як виробничих запасів), то дохід відображають за кредитом **субрахунку 712**.

***Вибуття зворотної тари.*** В обліку такої тари важливу роль грає перехід права власності і те, чи забезпечена вона заставними (гарантійними) коштами.

Так, зворотна тара, що передається покупцю **без переходу права власності**, продовжує значиться на балансі постачальника (за дебетом субрахунку 284 або 115). Фактично відбувається тільки зміна місця зберігання тари. При цьому для аналітичного обліку переданої тари відкривають окремі субрахунки.

Зауважте: протягом усього часу перебування зворотної інвентарної тари у покупця підприємство продовжує нараховувати на неї амортизацію.

А ось зворотну тару, на яку **переходить право власності**, списують з балансу постачальника. Як правило, з переходом права власності передають тару, яка наділена родовими ознаками і не є інвентарною. При цьому роблять проводку: Дт 377 — Кт 284.

Незважаючи на те, що при передачі зворотної тари право власності на неї переходить від постачальника до покупця, дохід від такої операції в бухобліку не відображають. Річ у тім, що в цьому випадку має місце обмін подібними активами (покупець поверне продавцю тару того ж роду та якості і за такою самою вартістю). За правилами [***п. 9 П(С)БО 15***](https://i.factor.ua/ukr/law-116/section-576/article-11632)*,*зазначена операція не супроводжується нарахуванням доходів. Не буде в цьому випадку й витрат.

Якщо зворотна тара передається покупцю із забезпеченням її заставою, суму отриманої застави відображають записом: Дт 311 — Кт 685 ([***п. 6.5 Методрекомендацій № 2***](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13692)**).** Крім того, таку суму обліковують на **позабалансовому рахунку 06**«Гарантії та забезпечення отримані».

***Списання непридатної тари.***Тара, що стала не придатною внаслідок природного зносу, поломки (бою) чи псування, підлягає списанню. Списання здійснює продавець або покупець (той, хто фактично виявив не придатну для подальшого використання тару). При цьому воно не повинне вплинути на виконання договірних відносин.

# Тара, передана без передачі права власності на неї, може бути списана тільки власником

У бухгалтерському обліку при списанні об’єктів **інвентарної тари**потрібно керуватися нормами [***П(С)БО 7***](https://i.factor.ua/ukr/law-100/). Так, відповідно до [***п. 33 П(С)БО 7***](https://i.factor.ua/ukr/law-100/section-556/article-11572)однією з причин виключення об’єкта зі складу активів (списання з балансу) є його невідповідність критеріям визнання активом, що спричиняє ліквідацію такого об’єкта.

Нарахування амортизації на актив, що списується, припиняють **з місяця, який настає за місяцем його виведення з експлуатації**. При використанні виробничого методу амортизації її нарахування припиняють **з дати, що настає за датою вибуття** ([***п. 29 П(С)БО 7***](https://i.factor.ua/ukr/law-100/section-556/article-11570)).

При списанні інвентарної тари спочатку списують суму накопиченого зносу (Дт 132 — Кт 115). Потім залишкову вартість об’єкта відносять на витрати звітного періоду, в якому сталося таке вибуття (Дт 976 — Кт 115).

Матеріальні цінності, отримані при ліквідації інвентарної тари (наприклад, металобрухт), прибуткують з визнанням іншого доходу (**Кт 746**). Їх зараховують на рахунки обліку запасів за чистою вартістю реалізації, якщо вони призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання.

Списання не придатної для використання тари, що значиться у складі **запасів** (субрахунок 284), унаслідок її псування (бою) у зв’язку з неправильним зберіганням чи транспортуванням здійснюють аналогічно списанню зіпсованого товару (див. розділ 8 на с. 77).

Тобто вартість непридатної тари як у межах норм, так і понад них списують до дебету **субрахунку 947**. Якщо під час розслідування обставин виникнення псування тари з’ясується, що збиток підприємству нанесено з вини конкретного працівника, з’являються підстави для притягнення такого працівника до матеріальної відповідальності.

Якщо при ліквідації не придатної для використання тари, що обліковується у складі запасів, утворюються матеріальні цінності (наприклад, макулатура), їх оприбутковують за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого використання з відображенням у складі інших операційних доходів (**Кт 719**).

Відходи, реалізація та/або використання яких не передбачаються, активом не визнають

Витрати на їх утилізацію включають до інших операційних витрат (Дт 949).

Директор

ТОВ «Адиторський Контроль України» Євтушенко О.В.