УДК 657.44:658.286

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,
канд. екон. наук, доцент, аудитор,
МАРІЯ КАЦ,
студентка магістратури,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Розглянуто питання оформлення та відображення в фінансовому обліку і оподаткуванні результатів інвентаризації активів та зобов'язань підприємств. Критично оцінено застосований на практиці порядок розрахунку збитків від нестач та втрат цінностей відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України №116, у тому числі з позицій податкового законодавства. Запропоновано податкову частину розрахунків визначати за нормами Податкового кодексу України.

Ключові слова: *інвентаризація, нестачі, надлишки, фінансовий облік, доходи, витрати, облік за Податковим кодексом України.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У результаті інвентаризації на підприємствах виявляють розбіжності між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю цінностей: пересортиця, нестачі або надлишки різного роду активів. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку зазвичай не викликає значних труднощів у бухгалтерів. На допомогу приходять типовий план рахунків та Інструкція № 69 [1]. Проте відображення таких результатів у податковому обліку (податкових розрахунках) є досить невизначеним у законодавстві. Багато підприємств взагалі не проводять інвентаризації або ставляться до неї формально. Крім того, у разі виникнення нестачі виникає потреба в розрахунку збитків, що підлягають відшкодуванню. Зокрема, в Постанові Кабінету Міністрів України № 116 [2] чітко не вирішені такі питання: яким є період застосування індексу інфляції; чи узгоджуються об'єкти оподаткування податком на прибуток і на додану вартість з вимогами Податкового кодексу України (далі – *ПКУ*) [3]; як розділити частини відшкодування збитку, що належать підприємству, та перерахування до бюджету. І як, врешті-решт, назвати ту частину, яка належить бюджету: податком, внеском, збором?

Питання методики обліку результатів інвентаризації висвітлювалися в працях багатьох експертів та дослідників, зокрема Т. Войтенко, О. Золотухіна, О. Скічко та ін. Проте в публікаціях на цю тему практично не розглянуто податковий бік облікових розрахунків з погляду обґрунтування податкових наслідків інвентаризаційних розрахунків.

Метою статті є обґрунтування статусу інвентаризації як контрольного заходу адміністрації підприємства; оцінка об'єктів нестач, надлишків матеріальних цінностей; уточнення кореспонденції рахунків за результатами інвентаризації; розрахунок втрат від нестач оборотних та необоротних активів; легітимність застосування формули нестач згідно з Постановою № 116 відносно визначення сум податків; відображення результатів інвентаризації в податковому обліку (податкових розрахунках) з податків на прибуток та на додану вартість.

СТАТУС ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – *Закон № 996*) зобов'язує кожне підприємство за результатами звітного року провести інвентаризацію активів та зобов'язань (ст. 10). Отже, виходячи з того, що необхідність інвентаризації запроваджена саме Законом, керівництво підприємства обов'язок її проведення зазвичай покладає саме на бухгалтерську службу. Такий підхід свідчить про формальне ставлення керівництва суб'єкта господарювання до інвентаризації як управлінського рішення. За нашими аудиторськими спостереженнями, і процедури, і результати інвентаризації на багатьох підприємствах залишаються переважно формальними та не відображують реальних показників стану активів і зобов'язань. Чимало підприємств приватного сектору економіки взагалі не проводять інвентаризації навіть формально.

Чому склалася така ситуація? Причини, на наш погляд, такі: з одного боку, багато підприємств не

бачать в інвентаризаціях необхідності, довіряючи даним бухгалтерського обліку. І часто такий підхід є виправданим і економить певну суму коштів. З іншого боку, держава продовжує тотально втручатися у стан збереження активів суб'єктів підприємницької діяльності всіх форм власності. Про це свідчать вимоги ст. 10 Закону № 996. Такий підхід обов'язковості можна обґрунтувати щодо підприємств з державною та комунальною формами власності.

Натомість підприємства приватного та корпоративного секторів економіки потребують лише рекомендації щодо інвентаризації майна. Адже відповідно до п. 1 ст. 319 Цивільного кодексу України (далі – *ЦКУ*) власник володіє, користується, розпоряджається своїм майном на власний розсуд. Згідно з п. 6 ст. 319 ЦКУ держава не втручається у здійснення власником права власності. Отже, рішення про необхідність та порядок перевірки майна, у тому числі через інвентаризацію, має право лише власник або керівництво господарюючого суб'єкта.

Інвентаризація в Україні й досі вважається одним із елементів методу бухгалтерського обліку. Так стверджують посібники з бухгалтерського обліку ще за радянської доби. Цей принцип закріплений також у ст. 10 Закону № 996. Проте в сучасних умовах господарювання такий підхід не відповідає базовим принципам ринкової економіки – самостійності ведення бізнесу суб'єктом господарювання і відповідальності за результати його здійснення. Адже держава вже не опікується збереженням активів приватного та корпоративного секторів економіки. Це є прерогативою власників або керівництва підприємства, що закріплено у відповідних статтях ЦКУ.

Тому потрібно переглянути принцип обов'язковості інвентаризації для підприємств усіх форм власності, у тому числі державного, комунального, приватного та корпоративного секторів економіки. Відповідно в законодавчому порядку слід закріпити принцип добровільності інвентаризації та покласти відповідальність за її проведення (непроведення) на власників або керівництво підприємства, у тому числі державу – органи державної влади (для державної форми власності) та місцеві громади – органи місцевої влади (для комунальної форми власності).

За таких умов інвентаризація стає формою контролю адміністрації підприємства, а не методом обліку, отже, втрачає властивості функції бухгалтерського обліку. В сучасних умовах зазначена функція контролю переміщується з бухгалтерського рівня на управлінський рівень підприємства. Вона набуває статусу управлінської функції власника або керівника (адміністрації) підприємства. Відтак вона втрачає статус обов'язкового елемента методу бухгалтерського обліку. Сучасна практика великих та середніх підприємств свідчить про те, що інвентаризацію організовують, як правило, спеціально уповноважені підрозділи підприємства – служби контролю, внутрішнього аудиту тощо. В компаніях з холдинговою та філейною структурою управління прерогатива контролю й інвентаризацій належить спеціальній службі головного офісу або раді директорів чи аудиторському комітету. За такого підходу бухгалтерія виконує лише функцію постачальника облікової інформації інвентаризаційним комісіям про залишки активів та зобов'язань.

У пресі останнім часом активно обговорювалася тема проведення інвентаризації на вимогу державних контролюючих органів – податкової адміністрації, контрольно-ревізійної служби, міліції. Міністерство фінансів, відповідаючи на запитання про те, чи зобов'язане підприємство включати до складу інвентаризаційної комісії податкового інспектора, обережно зазначило у листі від 02.12.2009 р. № 31-21020: «Інструкція № 69 не містить вимог щодо включення до складу комісії осіб інших, ніж зазначені у пп. 11.1, 11.2 цієї інструкції. Разом з тим відсутня також норма щодо заборони для керівників підприємств проводити інвентаризацію у присутності представників контролюючих органів».

У результаті внесених до п. 3 Інструкції № 69 [1] змін наказом Мінфіну від 08.09.2011 р. № 1116 доповнено перелік обов'язкових випадків проведення інвентаризації: «за рішенням суду або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати такої інвентаризації». При цьому чітко визначено, що інвентаризацію слід проводити у строк, зазначений у належно оформленому документі відповідного органу. Посадові особи державного органу тепер можуть бути присутні при проведенні інвентаризації (абз.2 п. 11.1 Інструкції № 69).

Право представників державних органів на проведення інвентаризацій ґрунтується на нормах таких законодавчих актів:

Орган контролю	Норма закону
Державна податкова служба	***пп. 20.1.5*** ПКУ
Державна фінансова інспекція	***п. 4 ст. 10*** Закону про державну контрольно-ревізійну службу
Міліція	***п. 24 ст. 10*** Закону про міліцію

Отже, в зазначених законодавчих актах вже сьогодні де-юре визнано необов'язковість інвентаризації в усіх випадках і не для всіх підприємств. Режим обов'язковості вимагається окремими законодавчими актами лише в окремих випадках і для окремих груп питань контролю господарської діяльності підприємств. Тому пропонуємо внести зміни до Закону № 996 та Інструкцію № 69 щодо обов'язковості інвентаризацій.

ПЕРЕСОРТИЦЯ: ВИЯВЛЕННЯ ТА РОЗРАХУНОК

Пересортиця частіше виявляється на підприємствах з великим асортиментом товарно-матеріальних цінностей. Зокрема, пересортиця може виникнути внаслідок порушення порядку приймання та зберігання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) на складі й відсутності належного внутрішнього контролю за їх рухом. Причиною пересортиці також може бути безвідповідальне ставлення матеріально відповідальних осіб до своїх обов'язків тощо.

Порядок урегулювання інвентаризаційних різниць при пересортиці встановлено п. 11.12 Інструкції № 69 [1], згідно з яким взаємний залік надлишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо ТМЦ однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки та нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї й тієї самої особи, яку перевіряють. Крім того, зазначено, що органи державного управління, до відання яких належать підприємства, мають право встановлювати порядок, коли такий залік може бути допущено щодо однієї й тієї самої групи матеріальних цінностей, якщо цінності, які входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (при відпусканні їх без розпаковування тари).

У разі, якщо при заліку нестач надлишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більша від вартості цінностей, що виявилися у надлишку, різниця вартості має бути віднесена на винних осіб. Якщо конкретних винуватців пересортиці не встановлено, сумові різниці розглядають як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу інших витрат операційної діяльності [1, п. 11.11]. При цьому здійснюють запис:

Д-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

К-т 20 «Виробничі запаси», ***22*** «Малоцінні та швидкозношувані предмети», ***25*** «Напівфабрикати», ***26*** «Готова продукція», ***27*** «Продукція сільськогосподарського виробництва», ***28*** «Товари».

Варто зауважити, що в цьому разі у протоколах інвентаризаційної комісії мають бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості ТМЦ, які виникають у надлишку, проти вартості цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, відносять на збільшення даних обліку відповідних цінностей та інших операційних доходів за субрахунком ***719*** «Інші доходи від операційної діяльності» [1, п. 11.12].

Водночас, якщо нестачу відшкодовує винуватець, то застосовують інший субрахунок – ***716*** «Відшкодування раніше списаних активів».

Звернемо увагу: характерною особливістю пересортиці є те, що внаслідок виявлення нестач і надлишків слід здійснити залік таких надлишків і нестач. На наш погляд, пересортицю слід відображувати за кредитом тих рахунків, цінності по яких списуються, і за дебетом тих, по яких оприбутковуються. Адже в результаті заліку ні доходи, ні витрати підприємства не збільшуються. Тому записи на рахунках доходів (716, 719) та/або витрат (947) не здійснюють. Якщо виникає сумова різниця (нестача або надлишок), її необхідно відображувати в обліку через субрахунок доходу (719) на фінансовий результат – субрахунок 791. За таким варіантом немає сенсу відносити сумову різницю як нестачу на позабалансовий рахунок 072. Таким чином спрощуються облікові процедури без втрат якості обліку.

Приклад 1. **Відображення в обліку операцій із заліку надлишків і нестач внаслідок пересортиці, виявлених під час інвентаризації.**

Під час проведення річної інвентаризації встановлено:

1) нестачу цементу марки «А 300» у кількості 100 кг за ціною 900 грн/т;

2) надлишок цементу марки «А 400» у кількості 100 кг за ціною 1 000 грн/т. Різниця до заліку (надлишок) – 100 грн. Винуватця пересортиці не встановлено (табл. 1).

Таблиця 1

ОБЛІК ОПЕРАЦІЇ ІЗ ЗАЛІКУ НАДЛИШКІВ І НЕСТАЧ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Податкові розрахунки	
		Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1	Відображено залік нестачі цементу А300 надлишками цементу А400	***205***/А400	***205***/А300	900,00	–	–
2	Відображено суму нестачі (різницю вартості цементу А300 та А400)	***205***/А400	***719***	100,00	100	–
3	Списано на фінансовий результат	***719***	***791***	100,00	–	–

Податковий облік

Податок на прибуток. ПКУ не встановлено прямої норми щодо визнання доходу або витрат з операцій зарахування пересортиці активів. Проте, виходячи з вимог п. 135.5.14 ПКУ на суму надлишку слід визнати дохід як інший дохід.

ПДВ. Нормами розд. V ПКУ за зазначеними операціями не встановлено виникнення бази оподаткування ПДВ або коригувань раніше нарахованих зобов'язань чи кредиту. Отже, як у податковому, так і в фінансовому обліку з ПДВ розглянуті операції не відображують.

Випадок, коли винну особу встановлено і в який спосіб при цьому визначають розмір збитку від розкрадання, нестачі або знищення матеріальних цінностей, буде розглянуто у прикладі 3.

НАДЛИШКИ: ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Виявлені за результатами інвентаризації надлишки активів незалежно від причин їх виникнення оприбутковують на баланс підприємства.

Оцінка активів. Відповідно до п. 2.14 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 [4], виявлені за результатами інвентаризації надлишки запасів оприбутковують за *чистою вартістю реалізації*, якщо вони реалізуються, або *в оцінці можливого використання запасів*, якщо вони використовуються на самому підприємстві.

Чисту вартість реалізації запасів визначають як очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [4, п. 2.23]. Приклад розрахунку наведено в додатку 2 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів.

Оцінка можливого використання може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації [4, п. 2.12].

Що стосується необоротних активів, то це питання недостатньо урегульоване нормативними документами. Проте оприбуткування надлишків таких активів, виявлених при інвентаризації, здійснюють за їх справедливою вартістю [5].

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» ***справедлива вартість*** – сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [6, п. 4]. Визначення справедливої вартості щодо запасів, основних засобів та нематеріальних активів конкретизовано в додатку до цього положення. Наприклад, справедлива вартість машин або обладнання дорівнює ринковій вартості, а за відсутності даних щодо такої вартості – відновлювальній вартості (сучасній собівартості придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Кореспонденція рахунків. Для відображення оборотних активів застосовують субрахунок ***719***.

На об'єкти необоротних активів, які раніше не враховані на балансі підприємства та оприбуткування яких відображують за дебетом ***рахунків класу 1*** «Необоротні активи» (***10, 11, 12, 15***) у кореспонденції з кредитом субрахунку ***746*** «Інші доходи від звичайної діяльності», амортизацію нараховують у загальному порядку. Водночас оприбуткування об'єктів необоротних активів, визнаних отриманими безоплатно, здійснюють іншим записом: дебетують знову-таки ***рахунки класу 1*** «Необоротні активи» (***10, 11, 12, 15***), а кредитують субрахунок ***424*** «Безоплатно одержані необоротні активи». В цьому випадку в сумі, пропорційній до нарахованої у звітному періоді амортизації таких активів (***Д-т 23, 91, 92, 93, 949 – К-т 131***), визнається дохід звітного періоду зі зменшенням додаткового капіталу (***Д-т 424 – К-т 745***). Причому такий дохід враховуватиметься і при визначенні прибутку до оподаткування. Одночасно на суму нарахованої амортизації відображують витрати [3, п. 137.17].

Приклад 2. **Відображення в обліку операцій з оприбуткування надлишків, виявлених під час інвентаризації.**

Під час проведення річної інвентаризації встановлено:

1) надлишки запасних частин у кількості 210 шт. Зарахування на баланс відбуватиметься за оцінкою їх можливого використання. Відповідно до висновків інвентаризаційної комісії встановлено, що запасні частини пролежали на складі недовго, відповідають усім якісним характеристикам, що висуваються до запасів відповідної групи, і, отже, можуть бути використані у виробничому процесі. Облікові ціни, за якими придбавали такі самі запасні частини під час останньої доставки, дорівнювали 7 грн;

2) невраховане раніше на балансі підприємства виробниче обладнання. Середня ринкова ціна придбання подібного активу – 3 000 грн, на момент оцінки сума зносу становила 300 грн.

Таблиця 2

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ОПРИБУТКУВАННЯ НАДЛИШКІВ, ВИЯВЛЕНИХ ПІД ЧАС ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Податкові розрахунки	
		Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1	Оприбутковано надлишки запасних частин, виявлені під час інвентаризації (210 шт. · 7 грн)	***207***	***719***	1 470	1 470	–
2	Оприбутковано раніше не враховане на балансі виробниче обладнання (3 000 грн – 300 грн)	***104***	***746***	2 700	2 700	–
	2.1. Нараховано амортизацію (сума умовна)	***23***	***131***	300	–	300
3	Оприбутковано за результатами інвентаризації виробниче обладнання (у випадку, якщо б воно було отримане підприємством безоплатно)	***104***	***424***	2 700	–	–
	3.1. Нараховано амортизацію (сума умовна)	***23***	***131***	300	–	300
	3.2. Визнано дохід у сумі нарахованої амортизації з одночасним зменшенням додаткового капіталу	***424***	***745***	300	300	–

НЕСТАЧІ: ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Основними причинами виявлених нестач можуть бути природні втрати (розпилювання, випаровування, висихання тощо), помилки під час приймання та відпускання цінностей, зловживання (розкрадання). Тому суми виявлених нестач матеріальних цінностей слід розподілити на дві групи, а саме:

1) нестачі в межах установлених норм природного убутку;

2)наднормативні нестачі.

Так, ***нестачі цінностей у межах установлених норм природного убутку*** в цехах відповідно до п. 15.9 П(С)БО 16 «Витрати» [7] списуються на загальновиробничі витрати підприємства (***Д-т 91 – К-т відповідні рахунки обліку ТМЦ***), а потім – на собівартість реалізованих товарів, готової продукції. Якщо облік ТМЦ ведуть за цінами продажу, то списанню підлягає також відповідна сума торгової націнки, що відноситься до їх вартості [4, п. 5.7]. Їхню первісну вартість списують записом: ***Д-т 902 – К-т 282***, а суму націнки: ***Д-т 285 – К-т 282***.

Норми природного убутку можна застосовувати лише у разі виявлення фактичних нестач і після покриття нестач за рахунок надлишків з пересортиці. Якщо після зарахування надлишків з пересортиці виявилася нестача цінностей, то норми природного убутку слід використовувати тільки до цінностей, по яких встановлена нестача. Вичерпний перелік нормативно-правових актів щодо норм природного убутку, якими підприємства можуть користуватися, викладено у листі Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 19.09.2003 р. № 83-22/605.

Виявлені під час інвентаризації ***наднормативні нестачі запасів*** визнаються витратами звітного періоду з відображенням їх фактичної собівартості (з урахуванням транспортно-заготівельних витрат) за дебетом субрахунку ***947*** «Нестачі і втрати від псування цінностей» [4, п. 5.7]. При цьому списання з балансу відповідних запасів відображують за кредитом відповідних ***рахунків класу 2*** «Запаси». Якщо облік запасів ведуть за цінами продажу, то списанню підлягає також відповідна сума торговельної націнки, яка за розрахунком належить до вартості запасів, що виявилися у нестачі.

Одночасно суми нестач і втрат від псування цінностей понад норми природного убутку до прийняття рішення про конкретних винних осіб відображують на позабалансовому субрахунку ***072*** «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Якщо винні особи не встановлені, суми списаних цінностей обліковують на позабалансовому субрахунку 072 не більше від строку позовної давності (3 роки) з моменту встановлення факту нестачі.

За встановленими нестачами цінностей понад норми природного убутку, а також від псування цінностей вартість завданого збитку відшкодовують за рахунок винних осіб. Розрахунок суми відшкодувань завданих збитків здійснюють згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 116 [2].

ФОРМУЛА НЕСТАЧІ АКТИВІВ: ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

У Постанові № 116 [2] зазначено, що розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначають за балансовою вартістю таких цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче ніж 50 відсотків балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які визначає щомісяця Держкомстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за такою формулою:

$$\mathbf{Р_з = [(Б_в – А)I_{інф} + ПДВ + А_{зб}]2 + В_п + В_р},$$

де $\mathbf{Р_з}$ – розмір збитків;

$\mathbf{Б_в}$ – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей;

А – амортизаційні відрахування з дати початку експлуатації;

$\mathbf{I_{інф}}$ – загальний індекс інфляції, який розраховують з дати початку експлуатації на основі визначених щомісяця Держкомстатом індексів інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість;

$\mathbf{А_{зб}}$ – розмір акцизного збору;

$\mathbf{В_п}$ – фактичні витрати підприємства для відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей;

$\mathbf{В_р}$ – фактична вартість робіт з відновлення (витрати на доставку матеріалів і усунення пошкоджень) за цінами на день вчинення правопорушення.

Показники $\mathbf{В_п}$ та $\mathbf{В_р}$ застосовують для визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей та відповідних витрат, необхідних для відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей на безперервно діючих підприємствах, в установах і організаціях, де таке відновлення необхідне для подальшого продовження роботи [2, п. 2].

Приклад 3. **Розрахунок суми відшкодування нанесених збитків.**

Під час проведення річної інвентаризації встановлено:

1) нестачу виробничого обладнання, первісна вартість якого дорівнює 3 000 грн, а сума зносу – 500 грн;

2) нестачу малоцінних швидкозношуваних предметів на складі загальною вартістю (облікова ціна) 1 000 грн;

3) винну особу встановлено.

Припустимо, що виробниче обладнання, якого не вистачає, було введено в експлуатацію в червні 2009 р., а викрадено у лютому 2011 р.; МШП, придбані в травні 2011 р., викрадені у жовтні 2011 р. Підприємство не є безперервно діючим. Переоцінка об'єктів не проводилася. Індекси інфляції, що визначаються щомісяця Державним комітетом статистики України, наведено в табл. 3.

Таблиця 3

ПОКАЗНИКИ ІНДЕКСІВ ІНФЛЯЦІЇ ЗА ПЕРІОД із січня 2009 р. по жовтень 2011 р.

Рік	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	За рік
2009	102,9	101,5	101,4	100,9	100,5	101,1	99,9	99,8	100,8	100,9	101,1	100,9	**112,3**
2010	101,8	101,9	100,9	99,7	99,4	99,6	99,8	101,2	102,9	100,5	100,3	100,8	**109,1**
2011	101,0	100,9	101,4	101,3	100,8	100,4	98,7	99,6	100,1	100,0	–	–	**–**

Для визначення сум, що підлягають відшкодуванню, підприємство складає відповідний розрахунок, в якому визначає як загальний розмір втрат, так і частки відшкодування, які належать підприємству і бюджету країни. Наприклад:

РОЗРАХУНОК ВТРАТ ВІД НЕСТАЧ
№ 25 від 25.11.2011 р.

1. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.96 р. № 116 визначаються розміри збитків, що підлягають відшкодуванню винною особою:

$Р_з$ (по МШП) = (1 000 · 1,008 · 1,004 · 0,987 · 0,996 · 1,001 · 1,00 + 200) · 2 = **2 391,75** (грн).

$Р_з$ (по виробничому обладнанню) = [(3 000 – 500) · 1,011 · 0,999 · 0,998 · 1,008 · 1,009 · 1,011 × × 1,009 · 1,091 · 1,01 · 1,009 + 600] · 2 = **7 013,64** (грн).

2. Відповідно до п. 10 Постанови № 116 підприємству відшкодовується сума фактичних завданих збитків у розмірі балансової вартості та суми ПДВ:

Сума відшкодування, що належить підприємству *(по МШП)* = 1 000 + 200 = **1 200** (грн).

Сума відшкодування, що належить підприємству *(по виробничому обладнанню)* = 3 000 + 600 = = **3 600** (грн).

Разом: 1 200 + 3 600 = **4 800** (грн).

3. Решта коштів перераховується до бюджету:

Сума, що підлягає перерахуванню до бюджету *(по МШП)* = 2 391,75 – 1 200 = **1 191,75** (грн).

Сума, що підлягає перерахуванню до бюджету *(по виробничому обладнанню)* = 7 013,64 – 3 600 = = **3 413,64** (грн).

Разом: 1 191,75 + 3 413,64 = **4 605,39** (грн).

Бухгалтер _____ Кирилюк Т.П.

Гол. бухгалтер _____ Власенко І.М.

Застосування індексу інфляції. При обчисленні розміру збитків індекси інфляції беремо за періоди:

1) з дати початку експлуатації [2, п. 2] або з дати придбання (для МШП) і до моменту виявлення нестачі, якщо по цих об'єктах не проводили переоцінку;

2) якщо вартість об'єктів переоцінювалась, то враховуємо індекси за період, що починається від дати проведення такої переоцінки.

Застосування терміна «балансова вартість». Балансова вартість, яка є складовою формули визначення розміру збитків, є нічим іншим, як первісною вартістю за вирахуванням амортизації необоротних активів. Виникає потреба внести правки до Постанови № 116 щодо заміни поняття «балансова вартість» на термін «первісна вартість». Пропонуємо викласти п. 2 Постанови № 116 у такій редакції:

«Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю таких цінностей (*первісна вартість за вирахуванням амортизаційних відрахувань*), але не менш як 50% балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які визначає щомісяця Держкомстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за такою формулою

$$Р_з = [(П_в – А) \cdot I_{інф} + ПДВ + А_{зб}] \cdot 2 + В_п + В_р,$$

де $Р_з$ – розмір збитків (у гривнях);

$П_в$ *– первісна вартість* матеріальних цінностей (у гривнях);

А – амортизаційні відрахування з дати початку експлуатації (у гривнях) …».

Ця формула може бути записана і так:

$$Р_з = (Б_в \cdot I_{інф} + ПДВ + А_{зб}) \cdot 2 + В_п + В_р,$$

оскільки балансова вартість для необоротних активів – це первісна вартість мінус сума зносу, для ТМЦ – первісна вартість відповідно до П(С)БО 9.

Розподіл збитків між підприємством і державою. Визначений за нормами Постанови № 116 розмір збитку пред'являється для відшкодування винній особі, яка має його погасити. Проте така особа може не погодитися з визначеним розміром. Остаточна сума збитку, яку має відшкодувати винна особа, визначається рішенням суду чи у погодженому з винною особою наказі керівника підприємства.

Отже, якщо суму збитку з винною особою узгоджено, вона погашає її підприємству (вносить кошти у касу чи на банківський рахунок, передає підприємству в рахунок погашення збитку погоджене сторонами майно або зазначену суму утримують із заробітної плати винної особи).

Далі відповідно до п. 10 Постанови № 116 зі стягнутої суми збитку насамперед відшкодовують завдані підприємству збитки (Вартість втрачених цінностей + ПДВ + Акцизний податок (якщо викрадено або знищено підакцизні товари) + Фактичні витрати підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення, якщо такі виникають), а залишок перераховують до держбюджету. Отже, відповідно до зазначеної Постанови збиток визначають у більшому розмірі, ніж нанесено підприємству, і підприємство має залишити собі лише те, що йому належить.

Невизначеним у Постанові № 116 є порядок перерахування частки, що належить державному бюджету, за умов часткового погашення винною особою. На наш погляд, можливі два варіанти:

а) насамперед погашають збиток підприємства. І лише після повного погашення збитку підприємства при надходженні інших частин погашення кошти перераховують до держбюджету [8, с. 39];

б) кошти, що надійшли, розподіляють пропорційно на користь підприємства та бюджету.

Відображення в обліку операцій зі списання нестач за прикладом 3 наведено в табл. 4.

Таблиця 4

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗІ СПИСАННЯ НЕСТАЧ, ВИЯВЛЕНИХ ПІД ЧАС ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ
(за прикладом 3)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Податкові розрахунки	
		Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1	Відображено суму нестачі:					
	МШП	***947***	***22***	1 000	–	–
	виробничого обладнання	***976***	***104***	3 000	–	2 500
2	Списано знос обладнання	***131***	***104***	500	–	–
3	Відкориговано податковий кредит з ПДВ по:					
	МШП	***641/ПДВ***	***644***	– 200	–	–
	виробничому обладнанню	***641/ПДВ***	***644***	– 600	–	–
4	Суму ПДВ включено до складу витрат:					
	по МШП	***947***	***644***	200	–	–
	по виробничому обладнанню	***976***	***644***	600	–	600
5	Відображено суму нестачі на позабалансовому рахунку (винну особу не встановлено)	***072***	–	4 000	–	–
6	Встановлено осіб, винних у нестачі:					
	МШП	***375***	***716***	2 391,75	1 200	–
	виробничого обладнання	***375***	***746***	7 013,64	3 600	–
7	Списано суму нестачі з позабалансового рахунку	–	***072***	4 000	–	–
8	Відображено заборгованість перед бюджетом	***716***	***642***	1 191,75	–	–
		746	***642***	3 413, 64	–	–
9	Відшкодовано суму нестачі	***301 (311, 661)***	***375***	9 405, 39	–	–
10	Перераховано до бюджету суму, що перевищує суму завданих підприємству збитків	***642***	***311***	4 605,39	–	–

Податкові наслідки

Податок на прибуток. З метою оподаткування в прикладі за нестачами виникають як доходи, так і витрати.

Доходи. У профільних статтях 134–137 ПКУ такий вид доходу окремо не зазначено. Виходячи з того, що п. 44.2 ПКУ зобов'язує для обрахунку об'єкта оподаткування платника податку на прибуток використовувати дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат, розмір збитку, який підлягає отриманню підприємством, логічно відносять до складу інших доходів згідно з пп. 135.5.14 ПКУ (як інші доходи). Датою отримання таких доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [3, п. 137.16]. Щодо визнання доходів застосовується П(С)БО 15, згідно з п. 5 якого дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. В нашому прикладі (див. табл. 4) збільшення активу ***в бухгалтерському обліку*** відбулося за записом 6 за рахунок установлення осіб, винних у нестачі: 2 391,75 і 7 013,64 грн, разом – 9 405,39 грн.

Звернемо увагу: ***дохід з метою оподаткування*** слід визнавати лише на ту суму нарахованого збитку, яка належить підприємству. В нашому прикладі – 1 200 і 360 грн, разом – 4 800 грн. Решта 4 605,39 грн (9 405,39 – 4 800) залишається на підприємстві. Визнавати в оподатковуваних доходах суму відшкодувань, що належить держбюджету, немає підстав, оскільки така сума фактично підприємству не належить і проходить через підприємство транзитом. Отже, на цьому етапі спостерігається відмінність між бухгалтерським та податковим підходами до визначення сум доходів.

Витрати. Згідно з п. 146.16 ПКУ якщо за незалежними від платника податку обставинами основні засоби (або їх частина) *зруйновані або викрадені,* платник податку в звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів. Тобто різниця між первісною вартістю і сумою зносу – 2 500 (3 000 – 500) грн може бути донарахована платником податку і включена до декларації з прибутку у тому періоді, в якому включені і доходи від виявлених нестач. У прикладі 3 сума амортизації 2 500 грн відображена записом 1 табл. 4. Отже, з метою оподаткування загальна сума доходів становить 4 800, а витрат – 3 100 грн. Різниця (умовно) підлягатиме оподаткуванню разом з іншими доходами та витратами платника податку.

Щодо інших матеріальних цінностей, то згідно із ПКУ до ***податкових витрат*** можна віднести втрати матеріальних цінностей лише в межах відповідних норм втрат (п. 138.7 щодо браку готової продукції; пп. 138.8.5 (и) п. 138.8 щодо нестач і втрат внаслідок псування матеріальних цінностей; п. 140.3 щодо втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат. Наднормативні суми збитку до податкових витрат не відносять. Водночас доходи, отримані в результаті відшкодування таких втрат, оподатковують на загальних засадах (пп. 135.5.14).

ПДВ. Невирішеним і неврегульованим питанням є віднесення на витрати суми коригувань податкового кредиту за придбані свого часу та втрачені згодом цінності. В нашому прикладі (табл. 4) таку суму відображують у складі інших витрат операційної діяльності для оборотних активів (субрахунок ***947***) та в складі інших витрат на субрахунку ***976*** для необоротних. Оскільки в ПКУ та інших нормативних документах не надано конкретних вказівок, відносити такі витрати на витрати звітного періоду чи ні, пропонуємо враховувати їх у такий спосіб:

1) оскільки вартість викрадених основних засобів списується на витрати діяльності (за вирахуванням суми зносу), доцільно за таких умов враховувати у складі витрат суму коригування податкового кредиту;

2) втрати матеріальних цінностей слід розділити на втрати у межах норм та понад норми природного убутку. У першому випадку коригування податкового кредиту відбуватиметься, оскільки не виникає витрат [9, п. 1.3]. У другому варіанті наднормативні втрати не можна відносити на витрати звітного періоду [1, п. 140.3] і, відповідно, суму податкового кредиту слід відкоригувати у бік зменшення. Результат коригувань зобов'язань та кредиту має бути відображено в податковому обліку з ПДВ та в декларації з цього податку.

Частка бюджету. Неврегульованим залишається питання щодо назви тієї частини, що належить бюджету: чи це податок, чи внесок, збір? У нашому прикладі це 4 605,39 грн. На наш погляд, ПКУ такому виду доходів бюджету не приділяє уваги. Платнику буде вкрай важко знайти відповідне формулювання такого платежу і надати йому відповідний код бюджетної класифікації. Тому пропонуємо переглянути зміст Постанови № 116 і привести її у відповідність до вимог ПКУ та бюджетної класифікації податків і зборів України.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Обґрунтовано статус інвентаризації як контрольного заходу адміністрації підприємства, прямо не пов'язаного із застосуванням методів бухгалтерського обліку.

2. Пересортицю слід відображувати за кредитом тих рахунків, цінності по яких списуються, і за дебетом тих, по яких оприбутковуються. В результаті заліку ні доходи, ні витрати підприємства не збільшуються. Тому кореспонденцію рахунків доходів (716, 719) та/або витрат (947) не здійснюють. Якщо виникає сумова різниця (нестача або надлишок), її необхідно відображувати в обліку транзитом через субрахунок доходу (719) на фінансовій результат – субрахунок 791.

3. При обчисленні розміру збитків індекси інфляції слід застосувати за періоди: з дати початку експлуатації цінностей або з дати придбання (для МШП) і до моменту виявлення нестачі, якщо по цих об'єктах не проводилась переоцінка; якщо вартість об'єктів переоцінювалась, то враховують індекси за період, що починається від дати проведення такої переоцінки.

4. Термін «балансова вартість» втрачених цінностей у складі формули відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 116 пропонуємо замінити на поняття «первісна вартість».

5. Невизначеним у Постанові № 116 є порядок перерахування частки, що належить державному бюджету, за умов часткового погашення винною особою. Тому можливі два варіанти: а) насамперед погашається збиток підприємства. І лише після повного погашення збитку підприємства при надходженні інших частин погашення кошти перераховують до держбюджету; б) кошти, що надійшли, розподіляють пропорційно на користь підприємства та бюджету. Конкретний варіант доцільно прописати у Постанові № 116.

6. Доходи з метою оподаткування визнаються в операціях виявлення надлишків цінностей у повних сумах відповідно до розрахунків бухгалтерії.

7. Витрати з метою оподаткування визнаються в операціях виявлення нестач цінностей у сумах, що відповідають витратам у межах природного убутку або технологічних норм.

8. Неврегульованим у ПКУ залишається порядок нарахувань та коригувань ПДВ в операціях виявлення надлишків та нестач цінностей. Пропонуємо в податковому обліку дотримуватися норм ПКУ, а в фінансовому – Інструкції № 141 [9].

9. Пропонуємо переглянути зміст Постанови № 116 і привести її у відповідність до вимог ПКУ та бюджетної класифікації податків і зборів України щодо назви збору в розмірі частки бюджету від відшкодувань нестач.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. ***Інструкція*** по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.

2. ***Про порядок*** визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116.

3. ***Податковий*** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

4. ***Методичні*** рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2.

5. ***Скічко О.*** Бухгалтерський облік результатів інвентаризації (пересортиця, нестачі, надлишки) / О. Скічко // Вісник податкової служби України. – 2009, груд. – № 45.

6. ***Положення*** (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163.

7. ***Положення*** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

8. ***Золотухін О.*** Визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей / О. Золотухін // Вісник Податкової служби України. – 2011, вер. – № 35.

9. ***Інструкція*** з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.07.97 р. № 141.

10. ***Інвентаризація*** – 2010: алгоритм дій та важливі дрібниці для бухгалтера // Головбух. – 2010, 25 жовт. – № 39 (710).

11. ***Державний*** комітет статистики // www.ukrstat.gov.ua.

Рассмотрены вопросы оформления и отражения в финансовом учете и налогообложении результатов инвентаризации активов и обязательств предприятий. Критически оценен применяемый на практике порядок расчета недостач и потерь ценностей в соответствии с Постановлением Кабинета Министров Украины № 116, в том числе с позиций налогового законодательства. Предложено налоговую часть расчетов определять по нормам Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: *инвентаризация, недостачи, излишки, финансовый учет, доходы, расходы, учет по Налоговому кодексу Украины.*

The article scrutinizes the delivery and representation in financial accounting of enterprise asset and liability inventory results. The current practice of calculating losses occurring due to deficiencies and loss of valuables established by Cabinet of Ministers Resolution # 116 is critically analyzed in various aspects, including the taxation aspect. It is offered to determine the taxation section of the calculations according to the regulations set forth by the Tax Code of Ukraine.