

УДК 657.371:006.03

# ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНІ НАДЛИШКИ: ВІДПОВІДНІСТЬ НАЦІОНАЛЬНИМ І МІЖНАРОДНИМ КРИТЕРІЯМ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ

ГАЛИНА КЛЕПАР,  
аспірант кафедри обліку  
і аудиту Львівського  
національного університету  
імені Івана Франка

У статті запропоновано вдосконалену методику відображення інвентаризаційних надлишків залежно від причин їх виникнення. Проаналізовано правомірність визнання доходів від оприбуткування надлишків на основі норм національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також норм Цивільного кодексу України.

**Ключові слова:** інвентаризація, пересортиця, акт інвентаризації, надлишки, доходи, чиста вартість реалізації, безоплатно отримані кошти.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Однією з найважливіших вимог, що ставляться до бухгалтерського обліку, є реальність і достовірність, тобто повна відповідність даних обліку фактичній наявності засобів.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Більшість підприємств ставляться до інвентаризації досить формально. Однак, беручи до уваги норму п. 20.1.5 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1] і зміни до Інструкції по інвентаризації № 69 [2], є велика ймовірність, що така формальність може закінчитися для платника податків штрафними санкціями.

За загальноприйнятою методикою виявлені в результаті інвентаризації надлишки оприбутковують з одночасним визнанням доходу. Однак зазначений принцип відображення надлишків без аналізу причин їх виникнення може призвести до викривлення інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства, а також до завищення об'єкта оподаткування.

Питання відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку описано чи не в кожному навчальному посібнику. Проте недостатньо уваги приділено господарським операціям з відображення надлишків товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ).

Зокрема, цей процес розглядається дуже локально без аналізу минулих подій, у результаті яких виникли такі розбіжності, та аналізу майбутніх операцій, пов'язаних із реалізацією надлишків ТМЦ. Крім того, в працях вітчизняних науковців і дослідників практично не проаналізовано відповідність національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо відображення доходів, пов'язаних з оприбуткуванням надлишків ТМЦ, виявлених за результатами інвентаризації.

**Мета дослідження** – наукове обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики відображення інвентаризаційних надлишків у бухгалтерському обліку для спрощення процесу трансформації даних бухгалтерського обліку до податкових критеріїв обліку щодо результатів інвентаризації.

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ТА ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначає власник (керівник) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з чинним законодавством (табл. 1) [3, ст. 10].

Відповідно до пп. 20.1.5 ПКУ органи державної податкової служби мають право вимагати від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, ТМЦ, коштів, у тому числі зняття залишків ТМЦ, готівки.

У разі відмови платника податків (його посадових

**ОБОВ'ЯЗКОВІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ МАЙНА ПІДПРИЄМСТВ (УСТАНОВ, ОРГАНІЗАЦІЙ)**

Випадки проведення інвентаризації	Дата проведення інвентаризації	Підстава
При передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством	–	Постанова № 419 [4], Інструкція № 69 [2], Інструкція № 90 [5]
Перед складанням річної бухгалтерської звітності	Не раніше 1 жовтня звітного року*	Постанова № 419, Інструкція № 69, Інструкція № 90
При зміні матеріально відповідальних осіб	На день прийому-передачі справ	Постанова № 419, Інструкція № 69, Інструкція № 90, Інструкція № 84 [6]
При встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей	На день встановлення таких фактів	Постанова № 419, Інструкція № 69, Інструкція № 90, Інструкція № 84
За судовим рішенням або на основі належно оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації	На дату, встановлену у відповідному документі зазначених органів**	Постанова № 419, Інструкція № 69, Інструкція № 90, ПКУ, Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу», Закон України «Про міліцію»***
У разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха	На день після закінчення явищ	Постанова № 419, Інструкція № 69, Інструкція № 90, Інструкція № 84
При передачі підприємств та їх структурних підрозділів	На дату передачі	Інструкція № 69, Інструкція № 90 (інвентаризація може не проводитися в разі передачі підприємств (установ, організацій) та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства)[пп. «є» п. 3 Інструкції № 69, пп. 1.9 Інструкції № 90]
У разі ліквідації підприємства (установи)	На дату ліквідації	Постанова № 419, Інструкція № 69, Інструкція № 90
При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності у разі: • зміни керівника колективу (бригадира) • вибуття з колективу (бригади) більше від половини його членів • за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади)	На відповідну дату	Інструкція № 69
У разі отримання відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або при отриманні від покупця претензії щодо недовантаження товарів	Узгоджена відповідними сторонами договору дата	Інструкція № 69 (п. 6) (у цьому випадку проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені наведені претензії)

\* Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – за рішенням керівника підприємства один раз на п'ять років або щороку з охопленням інвентаризацією не менш як 20 відсотків одиниць бібліотечного фонду з обов'язковим завершенням розпочатої інвентаризації цього майна в структурному підрозділі (у матеріально відповідальній особі) протягом 30 днів.

\*\* Проте не раніше дня отримання підприємством відповідного документа.

\*\*\* Посадові особи державної податкової служби, державної фінансової інспекції, міліції (за їх згодою) можуть бути присутні при проведенні інвентаризації [2, п. 11.1].

осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або проводять діяльність, що підлягає ліцензуванню та/або патентуванню), від проведення інвентаризації основних фондів, ТМЦ, коштів (зняття, залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки) або в разі ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів) застосовують заходи, передбачені ст. 94 «Адміністративний арешт майна» Податкового кодексу України [1, п. 20.1.5].

Під час проведення інвентаризації відповідальні особи складають документи, наведені на рис. 1.

Інвентаризаційні описи разом із висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів.

Однак перед тим як робити висновок про надлишки чи нестачі, слід провести пересортицю надлишків і нестач ТМЦ, виявлених за результатами інвентаризації.



Рис. 1. Документальне забезпечення інвентаризації

Термін «пересортиця» законодавством не визначений. Порядок урегулювання інвентаризаційних різниць при пересортиці встановлено абз. «а» п. 11.12 Інструкції № 69, згідно з яким взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці можна проводити лише щодо ТМЦ одного найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки і нестачі утворили-

ся за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї й тієї самої особи, яка перевірялася.

При цьому органи державного управління, до відання яких належать підприємства, можуть установлювати порядок, коли такий залік може бути допущений стосовно однієї й тієї самої групи ТМЦ, якщо цінності, що входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (при відпуску їх без розпаковки тари) [2, п.11.12].

Слід зазначити, що пересортиця не впливає на величину об'єкта оподаткування. У податковому обліку відображують не всю суму фактично виявлених надлишків чи нестач, а сумові різниці, що є результатом пересортиці. Про це опосередковано свідчить п.44.2 ПКУ, в якому зазначено, що вихідними даними для обрахунку об'єкта оподаткування є дані бухгалтерського обліку.

**ОБЛІК НАДЛИШКІВ  
ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ**

На нашу думку, особливості обліку надлишків обумовлені причинами їх утворення. В зв'язку з цим пропонуємо поділ надлишків ТМЦ на групи, наведені на рис. 2.

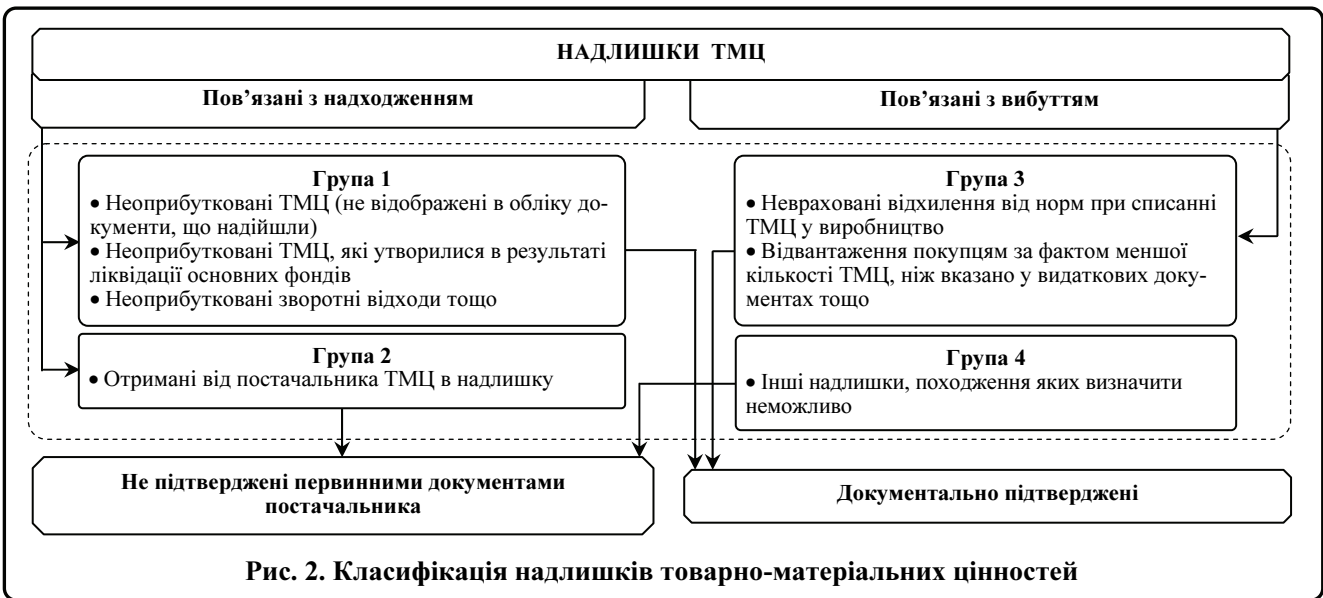


Рис. 2. Класифікація надлишків товарно-матеріальних цінностей

**Група 1** – неопробутовані ТМЦ, надходження яких підтверджено відповідними первинними документами. Якщо йдеться про неопробутовані відходи виробництва, а облік таких відходів ведеться під-

приємством інвентаризаційним методом (на основі періодичних інвентаризацій), то їх опробутовання відображується в загальному порядку (*Д-т 209 – К-т 23*).

Методично правильним та доцільним є проведення інвентаризації, наприклад сировини, матеріалів і розрахунків з постачальниками, на одну й ту саму дату, тоді її дані можна зіставити. Результатом такого зіставлення може бути простий висновок – не відображено прибуткові документи в регістрах бухгалтерського обліку. У цьому разі в обліку потрібно виправити помилку, тобто оприбуткувати на рахунках класу 2 відповідні матеріальні цінності (*Д-т 20, 22, 28*) у кореспонденції з рахунками розрахунків із постачальниками (*К-т 63*). Таке рішення має бути відображено у висновках інвентаризаційної комісії.

У листі Міністерства фінансів України від 13.12.2004 р. № 31-04200-30-10/22823 [7] на запит про відображення сум розбіжностей зазначено, що висновки постійно діючої інвентаризаційної комісії щодо врегулювання інвентаризаційних розбіжностей (кількісних, сумових) набувають норми розпорядчого документа і є підставою (первинним документом) для записів у бухгалтерському обліку після їх затвердження керівником підприємства.

Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [8], передбачено, що регістри бухгалтерського обліку за всіма господарськими операціями на основі первинних документів ведуть у гривнях і копійках, а при виявленні помилки в облікових регістрах передбачено складання бухгалтерської довідки, яка буде підставою (первинним документом) для виправного запису до відповідного регістру бухгалтерського обліку і Головної книги.

Оприбуткування надлишків ТМЦ, що належать до групи 1 наведеної вище класифікації, не впливає ні на фінансовий результат, ні на об'єкт оподаткування підприємства.

При вибутті надлишків групи 1 момент визнання витрат у бухгалтерському обліку настає в звітному періоді, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат [1, п. 138.4].

**Група 3** – ТМЦ, вибуття яких документально відображено, однак факту переміщення не відбулося. Досить часто на практиці спостерігаються надлишки запасів у зв'язку з неточністю при відпуску ваговимірних приладів. У результаті чого показовою є така ситуація, коли товари фактично знаходяться у продавця, а документально вони відображені як уже

продані. По таких товарах визнано дохід і витрати, оприбутковано готівку (в разі готівкового розрахунку) чи отримано кошти на розрахунковий рахунок в банку (в разі безготівкового розрахунку). Якщо слідувати загальним нормам обліку надлишків ТМЦ, то підприємство мало б визнати дохід за результатами інвентаризації й відобразити цю господарську операцію такою кореспонденцією рахунків:

*Д-т 20* «Виробничі запаси», *21* «Поточні біологічні активи», *22* «Малоцінні та швидкозношувані предмети», *23* «Виробництво», *25* «Напівфабрикати», *26* «Готова продукція», *27* «Продукція сільськогосподарського виробництва», *28* «Товари»

*К-т 719* «Інші доходи від операційної діяльності».

На перший погляд видається, що все правильно та справедливо – необліковане майно треба оприбуткувати. Однак якщо продовжити аналізувати цю подію, то логічним є той факт, що оприбутковані надлишки в певний момент будуть продані. А це означає, що підприємство знову визнає дохід та витрати в результаті продажу. Отже, суб'єкт господарювання відповідно до загальних принципів обліку надлишків ТМЦ за одними й тими самими одиницями активів визнає дохід три рази: перший раз (*перший дохід*) – під час першого продажу (назвемо його фіктивним, оскільки покупець фактично не отримав товар, а продавець фактично його не продав); другий раз (*другий дохід*) – у момент оприбуткування виявлених надлишків; третій раз (*третій дохід*) – у результаті фактичного продажу оприбуткованих надлишків.

Виходячи з нормативно-правових актів українського законодавства та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку проаналізуємо, чи доцільним та чи правомірним є визнання підприємством першого, другого та третього доходів.

Відповідно до п. 1 ст. 334 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) [9] право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передачі майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Передачею майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки [9, п. 2 ст. 334]. У ст. 205 ЦКУ зазначено, що правочин може вчинятися усно або в письмовій формі. Сторони мають право обирати форму правочину, якщо інше

не встановлено законом. У випадках, установлених договором або законом, воля сторони до вчинення правочину може виражатися її мовчанням.

Підставами припинення права власності є: відчуження власником свого майна; відмова власника від права власності; припинення права власності на майно, яке за законом не може належати цій особі (вичерпний перелік підстав припинення права власності зазначено в ст. 346 ЦКУ).

У п. 7 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі – МСБО) [10] наведено подібне до П(С)БО 15 «Дохід» [11] за своєю суттю визначення доходу, а саме: *дохід* – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в процесі звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу (табл. 2).

Таблиця 2

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МІЖНАРОДНИХ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ЗАСАД ФОРМУВАННЯ В БУХГАЛТЕРЬСЬКОМУ ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВА**

№ з/п	МСБО 18 «Дохід»	П(С)БО 15 «Дохід»
1	<b>Сфера застосування</b>	
Є відмінності	Цей Стандарт має використовуватися в обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій: а) продаж товарів; б) надання послуг; та в) використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди [10, п. 1]	Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ і підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами) [11, п. 2]
2	<b>Визнання доходу</b>	
Немає відмінностей	Дохід визнається, коли існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити [10, абз. 2]  Стаття, яка відповідає визначенню елемента фінансових звітів, повинна мати собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити [10, п. 4.38]	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [11, п. 5]
3	<b>Оцінка доходу</b>	
Немає відмінностей	Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню [10, п. 9]  У більшості випадків компенсація надається у формі грошових коштів або їх еквівалентів [10, п. 11]. Якщо компенсація надходить у натуральній формі, така операція розглядається як бартер	Дохід відображується у бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню [11, п. 21]
4	<b>Класифікація визнаних доходів у бухгалтерському обліку</b>	
Є відмінності	а) дохід від звичайної діяльності, в тому числі: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата б) прибуток від інших операцій (наприклад, вибуття непоточних активів) в) нереалізований прибуток (наприклад, такий, що виникає в результаті переоцінки ринкових цінних паперів, і такий, що є результатом зростання балансової вартості довгострокових активів) [10, п. 4.31]	а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) б) інші операційні доходи в) фінансові доходи г) інші доходи д) надзвичайні доходи [11, п. 7]
5	<b>Наведено критерії визнання таких доходів</b>	
Немає відмінностей	а) доходів від продажу товарів б) доходів від надання послуг в) доходів у вигляді відсотків, роялті та дивідендів	а) доходів від реалізації продукції (товарів, інших активів) б) доходів, пов'язаних з наданням послуг в) доходів у вигляді процентів, роялті та дивідендів

Умови визнання доходів від реалізації продукції, зазначені П(С)БО 15 «Дохід» і МСБО 18 «Дохід», подібні за своєю суттю.

Ці умови наведемо на рис. 3. Слід наголосити, що дохід визнається в разі задоволення всіх наведених на рис. 3 умов [10, п. 14].

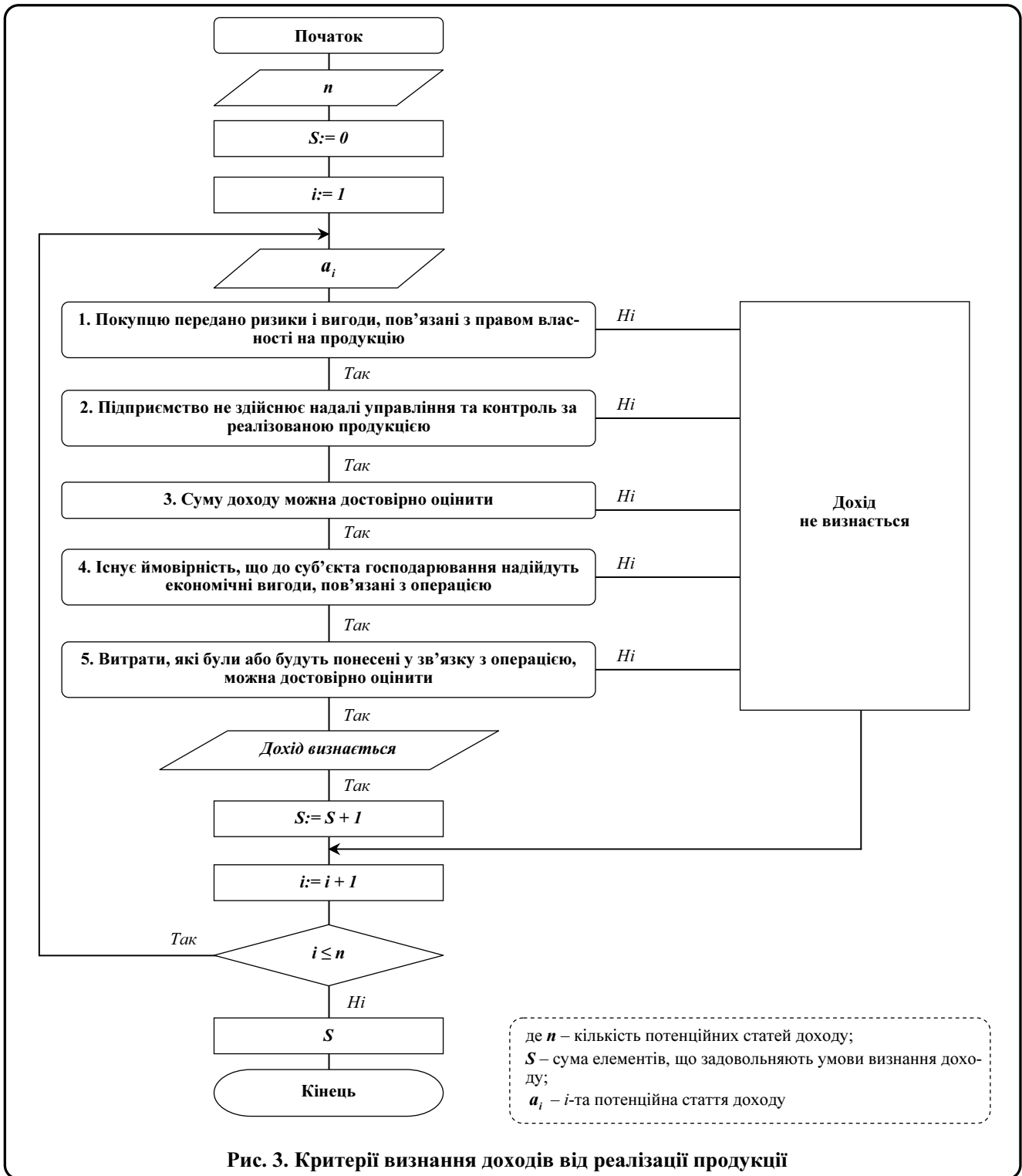


Рис. 3. Критерії визнання доходів від реалізації продукції

Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, потребує вивчення обставин операції. У більшості випадків передача ризиків і винагород

щодо володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця [8, п. 15]. Саме так відбувається в роздрібній торгівлі.

**ОЦІНКА ЗАПАСІВ**

Відповідно до п. 2.14 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2, виявлені у процесі інвентаризації надлишки запасів оприбутковують за чистою вартістю реалізації запасів, якщо їх реалізують, або в оцінці можливого використання запасів, якщо їх використовують на самому підприємстві [12, п. 2.14].

У п. 2.12 Методичних рекомендацій наведено практичний приклад визначення чистої вартості реалізації, а саме: чиста вартість реалізації або оцінка можливого використання запасів може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.

Міжнародна практика обліку запасів не суперечить національній методиці оцінки.

Відповідно до п. 29 МСБО 2 запаси списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що належать до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць цієї номенклатурної групи продукції [13, п. 29].

З урахуванням наведеної вище нормативної бази відобразимо запропоновану нами методику обліку надлишків групи 3 на прикладі.

**Приклад 1.** Підприємство А здійснює продаж бензину (роздрібна торгівля). За результатами інвентаризації виявлено надлишок бензину 700 л. Після проведення управлін-

ським персоналом внутрішнього розслідування виявлено, що причиною надлишку є неточність лічильника. Бухгалтером підприємства було оприбутковано зазначені в акті інвентаризації 700 л бензину і визнано дохід у сумі 5 000 грн (відповідно до оцінки ідентичних запасів, що обліковуються на балансі підприємства). Цю господарську операцію відображено кореспонденцією рахунків: *Д-т 28 «Товари» – К-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності»*. Наступного місяця оприбутковані надлишки було продано.

Визначимо, чи потрібно визнавати дохід від продажу надлишку та проводити коригування доходу, визнаного до моменту проведення інвентаризації (назвемо цей дохід фіктивним, оскільки товар фактично не було передано покупцю)? Припустимо, що ціна на бензин протягом аналізованого періоду не змінювалась і становить 10 грн/л (без ПДВ).

Згідно з умовами прикладу вхідними даними до наведеного рис. 3 є  $n=3$ . Дохід, який підприємство має відобразити у регістрах бухгалтерського обліку та у Звіті про фінансові результати чи у Звіті про прибутки та збитки, залежить від значення показника  $S$ .

Отже,  $i=1$ ,  $a_i = \text{Перший дохід}$ . Оскільки, беручи до уваги ст. 334 ЦКУ, право власності на товар не було фактично передано покупцю, то *перший дохід* не задовольняє першу умову визнання доходів. Зважаючи на те, що визнання доходу відбувається у разі задоволення всіх без винятку наведених на рис. 3 умов, подальший аналіз відповідності *першого доходу* критеріям визнання є беззмстовним.

$i=1+1=2$ ,  $a_i = \text{Другий дохід}$ . За допомогою табл. 3 проаналізуємо, чи доречно визнавати дохід, пов'язаний із оприбуткуванням надлишків, та чи є надлишки, виявлені під час інвентаризації, надлишками за своєю сутністю.

Таблиця 3

**ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТА ПРАКТИКА ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ НАДЛИШКАМИ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
<b>Господарські операції, пов'язані з визнанням першого доходу</b>				
1	Оприбутковано товари, які надійшли від постачальника	281	631	5 000
2	Передано товари зі складу в торгівлю	282	281	5 000
3	Відображено торговельну націнку	282	285	2 000
4	Відображено реалізацію товарів	361	702	8 400

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
5	Оприбутковано готівку від реалізації	311	361	8 400
6	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	1 400
7	Списано собівартість реалізованого товару	902	282	5 000
8	Списано торговельну націнку	285	282	2 000
<b>Господарські операції, пов'язані з визнанням другого доходу</b>				
9	Оприбутковано надлишок товарів за чистою вартістю реалізації	282	719	5 000
10	Відображено торговельну націнку	282	285	2 000
<b>Господарські операції, пов'язані з визнанням третього доходу</b>				
11	Реалізовано надлишок товарів	361	702	8 400
12	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	1 400
13	Оприбутковано готівку від реалізації	311	361	8 400
14	Списано собівартість реалізованого товару	902	282	5 000
15	Списано торговельну націнку	285	282	2 000

Отже, як було вже зазначено, *перший дохід* не відповідає всім критеріям визнання доходу, тому він та пов'язані з ним витрати, а також торговельну націнку потрібно сторнувати (див. табл. 3, операції 4, 7 та 8).

Згідно з загальноприйнятою практикою виявлені під час інвентаризації надлишки потрібно оприбуткувати та визнати дохід. Проте надлишки, які віднесені до **групи 3**, а саме пов'язані з несправністю ваговимірних приладів чи з відхиленням від норм списання, не є такими за своєю сутністю. Якщо оприбуткувати такі виявлені в процесі інвентаризації товари (після зазначеного сторнування доходу та витрат), то на рахунках бухгалтерського обліку вони будуть відображені двічі (див. табл. 3, операції 2 і 9), що може розцінюватися як навмисне викривлення показників фінансової стану та суперечити принципу превалювання сутності над формою.

$i=2+I=3$   $a_i$  = *Третій дохід*. Цей дохід задовольняє всі п'ять умов визнання, що наведені на рис. 3. Отже,  $S:=0+I=I$ .

**Відповідь:** 7 000 грн – сума доходу, яка має бути відображена у Звіті про фінансові результати або у Звіті про сукупні доходи (*Statement of comprehensive income*). Отже, бухгалтер, оприбутковуючи надлишки без аналізу причин їх виникнення, завищує доходи на 12 000 грн (7 000 + 5 000 + 7 000 – 7 000) та витрати на 5 000 грн (5 000 + 5 000 – 5 000). У цілому він завищує фінансовий результат та об'єкт оподат-

кування на 7 000 грн.

Проаналізуємо господарські операції, відображені в табл. 3, до кінця. Отже, бухгалтерські записи під номерами 4, 7, 8 мають бути сторновані; господарські операції під номерами 9 та 10 взагалі не повинні відображатися на рахунках бухгалтерського обліку (це стосується надлишків групи 3). Залишається нерозкритим питання, як обліковувати кошти, отримані від *першого продажу* ТМЦ (див. табл. 3, операція 5), та податкове зобов'язання з ПДВ.

**Безоплатно отримані кошти.** Отже, кошти, що надійшли від *першого продажу* ТМЦ, вже не можна позиціонувати як надходження від реалізації, оскільки вони є безоплатно отриманими. При цьому такі кошти визнаються доходом у зв'язку з відповідністю загальним критеріям визнання елементів фінансової звітності, які встановлено п. 10 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [14] та п. 4.38 Концептуальної основи фінансової звітності.

У разі, якщо кошти надійшли в готівковій формі, то слід керуватися також нормами Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [15]. Відповідно до пп. 1.2 п. 1 Положення **готівкова виручка (виручка)** – це сума фактично одержаних готівкових коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і позареалізаційні надходження. **Позареалізаційні надходження** – це надходження від операцій, що безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та ін-



шого майна (включаючи основні засоби, нематеріальні активи, продукцію допоміжного й обслуговуючого виробництва), у тому числі погашення дебіторської заборгованості, заборгованості за позиками, *безоплатно одержані кошти*, відшкодування матеріальних збитків, внески до статутного капіталу, платежі за надане в лізинг (оренду) майно, роялті, дохід (проценти) від володіння корпоративними правами, повернення невикористаних підзвітних сум, інші надходження.

### ПДВ

Разом із сторнуванням *першого доходу* було б логічно відкоригувати також податкове зобов'язання з податку на додану вартість (див. табл. 3, операція 6). Проте ні в Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, ні в Податковому кодексі України немає норми, яка б регулювала це питання. Тому платник податку не коригує податкове зобов'язання з ПДВ.

Оприбуткування надлишків не є об'єктом оподаткування ПДВ, про що свідчить ст. 185 чинної редакції ПКУ.

Згідно з рис. 2 надлишки **групи 2** і **групи 4** є надлишками, не підтвердженими первинними документами постачальника.

У табл. 2 наведено порівняльну характеристику міжнародних і національних методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства. Проте ні міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід», ні національний П(С)БО 15 «Дохід» не розкриває конкретно інформації про дохід, пов'язаний із оприбуткуванням надлишків. Однак у п. 2 П(С)БО 15 «Дохід» зазначено, що норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ і підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами).

Натомість у МСБО 18 «Дохід» наведено конкретний перелік операцій і подій, до яких застосовується цей Стандарт, а саме: а) продаж товарів; б) надання послуг; в) використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди (див. табл. 2). Отже, МСБО 18 «Дохід» не регулює визнання доходу, пов'язаного з оприбуткуванням надлишків, виявлених під час ін-

вентаризації. Для цього виду доходів немає конкретних критеріїв визнання ні в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, ні в національних стандартах бухгалтерського обліку, але є загальні критерії визнання елементів фінансової звітності, які спільні для національної та міжнародної звітності, а саме:

- стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних із цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Дохід від оприбуткування надлишків відповідає як першій, так і другій із зазначених вище умов визнання, тому має відображатися у фінансовій звітності (як національній, так і міжнародній).

**Група 2** – отримані від постачальника ТМЦ в надлишку. Інвентаризаційна комісія в результаті внутрішнього розслідування може дійти висновку, що надлишки запасів утворилися у зв'язку з отриманням від постачальника товарів у більшій кількості, ніж зазначено в первинних документах. Такі запаси є надлишком за своєю сутністю. У разі, якщо управлінський персонал підприємства може ідентифікувати постачальника, від якого отримано ТМЦ в надлишку, такі матеріальні цінності можуть бути повернуті власнику. Відповідно в обліку така операція не буде відображена. Якщо ідентифікувати постачальника неможливо, то надлишки оприбутковуються на основі акта інвентаризації чи бухгалтерської довідки з відповідним визнанням доходу від оприбуткування. Під час реалізації запасів, які належать до надлишків групи 2, у бухгалтерському обліку визнаються і доходи, і відповідні витрати.

**Група 4** – інші надлишки, походження яких встановити неможливо. Облік надлишків групи 4 відповідає загальноприйнятій методиці, тобто під час їх оприбуткування визнається дохід (*Д-т 20, 22, 28 – К-т 719*). У разі реалізації зазначених надлишків в обліку визнається дохід від реалізації (за договірними/звичайними цінами) та витрати. Дохід від оприбуткування надлишків дорівнює витратам від їх продажу. Отже, кінцевим фінансовим результатом, який підлягає оподаткуванню згідно з даними бухгалтерського обліку, є загальна сума виручки.

Про податкові наслідки відображення господарської операції, пов'язаних із оприбуткуванням та реалізацією надлишків ТМЦ, йтиметься в наступній статті автора «Особливості податкового підходу до відображення результатів інвентаризації».

## ВИСНОВКИ

Надлишки залежно від причин їх виникнення поділено на чотири групи та запропоновано методику відображення в регістрах бухгалтерського обліку для кожної з груп.

У результаті дослідження встановлено, що на відміну від національного П(С)БО 15 «Дохід» МСБО 18 «Дохід» не регулює методику обліку доходів від оприбуткування надлишків активів.

Досліджено відповідність доходів, відображених під час оприбуткування надлишків, критеріям визнання згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, а також з урахуванням норм Цивільного кодексу України.

Обґрунтовано причину невідображення податкових зобов'язань з ПДВ під час оприбуткування надлишків.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Податковий* кодекс України від 02.12.2010 р. № 2756-VI.
2. *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.
3. *Про бухгалтерський* облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.
4. *Про затвердження* порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.
5. *Інструкція* з інвентаризації матеріальних цінностей та інших статей балансу бюджетних установ, затв. наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 р. № 90.
6. *Інструкція* про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затв. наказом Міністерства фінансів України від 06.04.98 р. № 84.
7. *Лист* Міністерства фінансів України від 13.12.2004 р. № 31-04200-30-10/22823.
8. *Про затвердження* Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.
9. *Цивільний* кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
10. *Міжнародний* стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід».
11. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.11.99 р. № 290.
12. *Методичні* рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2.
13. *Міжнародний* стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси».
14. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.
15. *Положення* про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затв. постановою правління Національного банку України від 19.02.2001 р. № 72.
16. *Давидова К.* Як обліковувати надлишки / К. Давидова // Баланс. – 2009. – № 83(912) – С. 29–30.
17. *Золотухін О.* Оприбутковуємо запаси правильно / О. Золотухін // Головбух. – 2009. – № 24(647) – С. 27–30.
18. *Малишкін О.* Інвентаризація: бухгалтерський та податковий аспекти / О. Малишкін, М. Кац // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 3–12.

В статтю пропонується удосконалити методику відображення інвентаризаційних надлишків в залежності від причин їх виникнення. Проаналізовано правомірність визнання доходів від оприбуткування надлишків на основі норм національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також норм Гражданського кодексу України.

**Ключевые слова:** інвентаризація, пересортиця, акт інвентаризації, надлишки, доходи, чиста вартість реалізації, безвозмездно отримані кошти.

In the article the improved method of booking inventory surplus, depending on the cause. Analyzed the legality of income from surpluses recognition on the basis of norms of national and international accounting standards and the rules of the Civil Code of Ukraine.

**Keywords:** stocktake, re-sorting, stock-taking act, surplus, income, net realizable value (NRV), donated cash.