

Забезпечення оптимальної діяльності підприємства при ефективній організації та обліку результатів інвентаризацій активів та зобов'язань

Фурса В.П.

старший викладач кафедри економіки, фінансів, обліку і аудиту
Черкаської філії ПВНЗ «Європейський університет»

У статті обґрунтовано необхідність проведення інвентаризації наприкінці року кожним підприємством, для того щоб отримати реальну інформацію про стан своїх активів і зобов'язань. Добірка нормативних та аналітичних матеріалів, дає можливість визначити основні моменти проведення річної інвентаризації статей балансу, відобразити її результати в бухгалтерському та податковому обліку, оформити завершальні операції, проаналізувати у яких випадках при відображенні результатів інвентаризації слід нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ; як з'ясувати причини недостач, надлишків та пересортиці, тому що від цього залежатиме їх облік і визначення вартості. Запропоновано рекомендації щодо проведення інвентаризацій специфічних статей балансу.

Ключові слова: інвентаризація, активи, зобов'язання, нормативна база, недостача, надлишки, пересортиця, бухгалтерський облік, оцінка, податки, фінансова звітність.

Фурса В.П. ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПТИМАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПРИ ЭФФЕКТИВНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ И УЧЕТА РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИЙ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

В статье обоснована необходимость проведения инвентаризации в конце года каждым предприятием, для того чтобы получить реальную информацию о состоянии своих активов и обязательств. Подборка нормативных и аналитических материалов, дает возможность определить основные моменты проведения годовой инвентаризации статей баланса, отразить ее результаты в бухгалтерском и налоговом учете, оформить заключительные операции, проанализировать в каких случаях при отражении результатов инвентаризации следует начислить налоговые обязательства по НДС; как выявить причины недостач, излишков и пересортицы, потому что от этого будет зависеть их учет и определение стоимости. Предложены рекомендации по проведению инвентаризаций специфических статей баланса.

Ключевые слова: инвентаризация, активы, обязательства, нормативная база, недостача, излишки, пересортица, бухгалтерский учет, оценка, налоги, финансовая отчетность.

Fursa V.P. OPTIMAL ACTIVITY OF THE ENTERPRISE WITH EFFECTIVE MANAGEMENT AND ACCOUNTING OF RESULTS OF INVENTORY OF ASSETS AND LIABILITIES

In the article the necessity of inventory at the end of the year each enterprise, in order to obtain real information about the status of their assets and liabilities. The selection of regulatory and analytical materials, provides an opportunity to determine the main points of the annual inventory in the balance sheet, to reflect its results in accounting and tax accounting, to issue final operations to perform in what cases upon reflection of the results of the inventory should assess tax liability on VAT; how to find out the causes of shortages, surpluses and regrading, because this will depend on their accounting and costing. Proposed guidelines for conducting inventories specific items of the balance sheet.

Keywords: inventory, assets, liabilities, regulatory framework, shortage, surplus, re-grading, accounting, valuation, taxes, financial statements.

Постановка проблеми. Щороку, перед складанням фінансової звітності підприємство інвентаризує свої активи та зобов'язання для виконання основних завдань організації бухгалтерського обліку: виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі; встановлення надлишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку; виявлення товарно-матеріальних цін-

ностей, які частково втратили свої первісні властивості, а також матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що не використовуються; перевірка дотримання умов і порядку збереження матеріальних і грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації необоротних активів.

Кожен бухгалтер посилаючись на нормативну базу знає основні моменти організації та проведення інвентаризації знайомих об'єктів обліку, але, в інвентаризаційному матеріалі кожен новий рік відкриває нові

пласти й нюанси, адже фінансово – господарське життя підприємства постійно перебуває в русі, змінюються аспекти бухгалтерського та податкового обліку. Як правило виникають питання про те, яким чином провести інвентаризацію специфічних об'єктів, як оформити результати інвентаризації в податковому обліку, як документально оформити недостачу, надлишки, пересортицю тощо.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Вирішення поставлених завдань здійснювалося з урахуванням сучасної наукової думки вітчизняних і зарубіжних вчених, чинного законодавства та практики проведення економічних експертиз з питань інвентаризації. Організації і методиці проведення інвентаризацій та відображення результатів інвентаризації в обліку присвячені праці С.Ф. Голова, Я.Д. Крупки, Ю.Я. Литвина, І.І. Павлюка, В.М. Пархоменка, М.М. Ткаченка та інших. Ці праці містять багато цінних пропозицій та рекомендацій щодо організації проведення інвентаризацій згідно чинного законодавства, зазначаючи, разом з тим, що на даному етапі потребується проведення подальших наукових досліджень та розробок в напрямку удосконалення методики інвентаризацій.

Мета статті – розкриття сутності інвентаризації, як необхідного методу бухгалтерського обліку для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства, під час якої перевіряються та документально підтверджуються наявність, стан і оцінка активів та зобов'язань.

Виклад основного матеріалу. Проведення інвентаризації є обов'язковим перед складанням річної фінансової звітності в обсязі, визначеному п. 6 розд. І Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 [6], з урахуванням особливостей проведення інвентаризації.

Суцільною інвентаризацією охоплюються всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану. Також інвентаризації підлягають активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матері-

альні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи. Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період:

трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, тощо), запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);

двох місяців для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

до тимчасового вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських й річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством.

При цьому інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один раз на три роки (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій, у тому числі того, що передано в оренду, концесію, та державного майна, яке не увійшло до статутного капіталу господарських організацій, утворених у процесі приватизації та корпоратизації, інвентаризація яких проводиться відповідно до вимог законодавства щодо інвентаризації об'єктів державної власності). За рішенням керівника підприємства інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) може проводитись щороку в обсязі не менше 30 відсотків усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охо-

пленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років. Відповідальність за організацію інвентаризації покладено на керівника підприємства. А за своєчасність і дотримання порядку її проведення, а також за повноту і точність внесення даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, коштів і документів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках відповідають інвентаризаційні комісії. За порушення своїх зобов'язань відповідальні особи можуть понести адміністративну і дисциплінарну відповідальність. Постійно діючі та робочі інвентаризаційні комісії створюють, оформлюючи розпорядчий документ за підписом керівника чи іншої особи, що має такі повноваження згідно з установчими документами підприємства. Наказ про створення робочої комісії затверджують безпосередньо перед проведенням інвентаризації. До постійно діючої комісії обов'язково включають керівників структурних підрозділів підприємства, головного бухгалтера та керівника підприємства чи його заступника.

Робочу комісію створюють при необхідності. До робочих комісій включають фахівців – інженера, технолога, виконавця робіт, економіста тощо. Головою такої комісії призначають представника керівника підприємства, при цьому два рази підряд одного й того ж призначати не можна. Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії та у присутності матеріально відповідальної особи.

Якщо хрестоматійні положення проведення інвентаризації бухгалтеру відомі, то найбільше всього виникають питання як визначити оцінку об'єкта бухгалтерського обліку і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку при виявленні надлишків та нестач цінностей. У бухгалтерському обліку результати інвентаризації відображаються в місяці її завершення, але не пізніше грудня звітного року.

При виявленні надлишків основних засобів, нематеріальних активів в першу чергу визначається справедлива вартість об'єкта (справедлива вартість - це сума, за якою можна продати актив або оплатити ним зобов'язання на певну дату, тобто це ринкова вартість активу. Визначається підприємством самостійно або за участі професійних оцінювачів. За основу береться ринкова вартість подібних об'єктів у цій же місцевості та в аналогічному стані. Відображення надлишків в бухгалтерському обліку залежить від причини їх виникнення:

– Дт 10, 11 - Кт 69 - оприбуткування в будь-яких випадках виявлення надлишків згідно з п. 4 розд. IV Положення № 879 [6];

– Дт 10, 11 - Кт 424 - якщо надлишки отримано безплатно (згідно з п. 19 розд. 2 додатка до Методрекомедацій № 561) [10];

– Дт 10, 11 - Кт 746 - якщо основні засоби раніше не обліковувалися в балансі згідно з п. 21 розд. 2 додатка до Методрекомедацій № 561) [10].

Якщо при інвентаризації будуть виявлені надлишки запасів то тут при визначенні оцінки оприбуткування можливо два варіанти: або чиста вартість реалізації (якщо надлишки будуть реалізовані), або в оцінці можливого використання (якщо надлишки будуть використані на підприємстві) (п. 2.4 Методрекомедацій №2) [9] з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку Дт 20, 22, 23, 25, 26, 28 - Кт 719 (п.10 додатка 3 до Методрекомедацій № 2) [9].

В результаті інвентаризації може бути виявлено також і недостачу або пересортицю запасів, при цьому: недостача в межах норм природних втрат, а також недостачі та втрати понад такі норми визнаються витратами звітного періоду і відображаються на субрахунку 947 (п. 5.7 Методрекомедацій № 2) [9]. Норми природних втрат застосовуються тільки за наявності фактичної недостачі запасів, а за відсутності встановлених норм природних втрат будь-яка недостача розглядається як наднормативна.

Одночасно сума недостач і втрат від псування цінностей понад норми природних втрат (до встановлення винних осіб) відображається на позабалансовому субрахунку 072. При пересортиці товарно-матеріальних цінностей проводять взаємозалік надлишків і недостач, але тільки стосовно товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і тотожної кількості і за умови, що надлишки і недостачі утворилися за один і той самий перевірюваний період в однієї перевірюваної особи.

Якщо після взаємозаліку надлишків при пересортиці залишилася недостача, то її може бути погашено за рахунок природних втрат запасів (на підставі відповідних норм), а якщо такої суми не вистачило, тоді вартість цінностей, яких не вистачає, вважається наднормативною недостачею і погашається за рахунок винних осіб (якщо їх встановлено). Припустимо, винні в недостачі особи будуть встановлені. Тоді сума недостачі списується із збалансового субрахунка і зарахову-

ється до складу дебіторської заборгованості (Дт 375 і збільшує дохід звітнього періоду Кт 716). В обліку така сума відображається як звичайна недостача. При виявленні недостач цінностей існують особливі правила податкового обліку. Згідно з пп. «г» п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу України [2], якщо товари/ послуги, необоротні активи починають використовуватися в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку, то такий платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання. Також скласти не пізніше останнього дня звітнього (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені ПКУ для такої реєстрації, відповідні податкові накладні за товарами/послугами, необоротними активами, під час придбання або виготовлення яких суми податку були включені до складу податкового кредиту.

При здійсненні операцій відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПКУ [2] база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітнього (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами - виходячи з вартості їх придбання (п. 189.1 ст. 189 ПКУ). Таким чином, якщо при інвентаризації платником податку встановлений факт недостачі товарів, основних засобів, при придбанні яких був сформований податковий кредит, то у зв'язку з тим, що такі товари, основні засоби використані не у господарській діяльності, платник податку повинен нарахувати податкові зобов'язання, незалежно від того чи встановлено винних осіб та чи стягуються з таких осіб втрати. При цьому, відшкодування заподіяний втрат винними особами, не призводить до додаткового виникнення податкових зобов'язань з ПДВ.

Коли хтось із заінтересованих осіб не згоден із результатами інвентаризації або коли ініціатива перевірки виходить зі сторони виникає необхідність у контрольних перевірках. Контрольні перевірки інвентаризації проводяться на підставі наказу керівника підприємства. Результати контрольних перевірок правильності проведення інвентаризацій оформляються документально (актом). При виявленні значних відхилень між даними інвентаризації і даними контрольної перевірки проводиться повторна інвентаризація тих активів, за якими виявлені відхилення. При виявленні несутте-

вих відхилень достовірними вважаються дані контрольної перевірки.

Слід звернути увагу на проведення інвентаризації специфічних об'єктів бухгалтерського обліку, як наприклад, цінних паперів, які як і решта цінностей підлягають інвентаризації.

Якщо цінні папери емітовані в документарній формі та зберігаються на підприємстві, то під час інвентаризації перевіряється: правильність їх оформлення; їх реальна вартість; повнота і своєчасність відображення в обліку фінансових інвестицій.

Інвентаризувати такі цінні папери необхідно в розрізі окремих емітентів - із зазначенням назви, серії, номера, номінальної та балансової вартості та строків погашення. Оформлення результатів закріплюється Інвентаризаційним описом цінностей і бланків документів суворої звітності який можна самостійно розробити по формі зручній для підприємства.

Якщо цінні папери зберігаються в депозитарія, у банку, необхідно звірити бухгалтерський облік залишків на відповідних рахунках із виписками таких організацій.

Якщо цінні папери емітовано в бездокументарній формі, то під час інвентаризації їх вартість на рахунках бухгалтерського обліку треба звірити з інформацією, зазначеною у виписці з облікового запису з рахунка в цінних паперах у депозитарній установі.

Зазвичай недостачу цінних паперів може бути виявлено, якщо вони емітовані в документарній формі. Якщо через недостачу цінних паперів інвестор (їх власник) втрачає будь-які права, то цінні папери, яких не вистачає, має бути списано. Наприклад, у разі недостачі векселя векселедержатель не зможе пред'явити вимоги до емітента векселя. Адже право вимагати платіж за векселем може бути реалізовано лише у разі його пред'явлення. Правила обліку в разі недостачі матеріальних цінностей не застосовуються до ситуації з недостачею цінних паперів. Бухгалтерський облік операцій із цінними паперами регламентується П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [5], відповідно до якого доходи та витрати від різних операцій визнаються у складі інших. Тому можна сказати, що втрати від недостачі цінних паперів не належать ні до інших витрат операційної діяльності, ні до фінансових витрат. Таку недостачу слід списувати на субрахунок 977 «Інші витрати діяльності» у кореспонденції з рахунками обліку цінних паперів. Податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються і податковий кредит не коригується, оскільки

згідно з пп. 196.1.1 Податкового кодексу випуск, розміщення та реалізація цінних паперів не є об'єктом оподаткування.

Згідно з пп. 153.8.1 Податкового кодексу у податковому обліку витрати на придбання цінних паперів визнаються одночасно з доходами від їх відчуження.

Інвентаризації підлягають також матеріальні цінності, які знаходяться на зберіганні інших підприємств. Питанням зберігання присвячено гл. 66 Цивільного кодексу [1]. Сторони таких відносин - покладавець і зберігач.

У разі передачі ТМЦ на відповідальне зберігання право власності до зберігача не переходить. Тому в обліку:

- у покладавця – передані цінності продовжують числитися у складі активів;

- зберігача – отримані цінності числяться на позабалансовому рахунку (рахунок 023).

При цьому обидві сторони мають підтвердити фактичну наявність майна результатами інвентаризації. Як правило, фактичний підрахунок (обмір, розрахунок) матеріальних цінностей, які перебувають на відповідальному зберіганні, проводиться тільки зберігачем. Покладавець оформляє інвентаризаційні описи за зданими на зберігання цінності на підставі документів, що підтверджують їх передачу на зберігання та рух.

Передбачені особливості інвентаризації майна що знаходяться в зоні АТО: розділ I Положення № 879 доповнено новим пунктом 8 [6], згідно якого передбачено, що підприємства, які знаходяться на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції (або їх структурні підрозділи (відокремлене майно) перебувають на зазначених територіях), проводять інвентаризацію у випадках, обов'язкових для її проведення, тоді, коли стане можливим забезпечити безпечний та безперешкодний доступ уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов'язання та власний капітал цих підприємств.

Зазначені підприємства зобов'язані провести інвентаризацію станом на 01 число місяця, що настає за місяцем, у якому зникли перешкоди доступу до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, та відобразити результати інвентаризації в бухгалтерському обліку відповідного звітного періоду. На запитання що робити з майном, до якого немає доступу або такий доступ суттєво небезпечний, чіткої відповіді в законодавстві поки що немає.

Зрозуміло що на дату складання фінансової звітності за 12 місяців 2016 року, навряд чи стануть відомі терміни у яких зникнуть перешкоди доступу до активів підприємств, майно яких знаходиться в зоні АТО. Для уникнення викривлення фінансової звітності підприємствам необхідно дотримуватись нормативних актів України що стосуються порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Зокрема, згідно з НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», активи це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому; баланс - звіт про фінансовий стан підприємства, є складовою фінансової звітності і відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, визначено, що метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату, тому активи повинні відображатися в балансі за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням.

Таким чином, підприємство повинно відобразити у балансі тільки активи, що відповідають зазначеним критеріям. Враховуючи неможливість контролювати активи що знаходяться в зоні АТО, підприємство може прийняти рішення про їх списання. Разом з тим, якщо факт знищення або руйнування внаслідок дії непереборної сили або викрадення основних засобів підтверджений документально, то в такому випадку діє правило, встановлене в абзаці 2 п. 189.9 ПКУ. Згідно з абзацом другим п. 189.9 ПКУ, податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, якщо, зокрема, основні засоби ліквідуються без згоди платника податку, у тому числі у разі дії обставин непереборної сили, руйнування та у разі їх викрадення, що підтверджується відповідно до законодавства. Отже, ПДВ на залишкову вартість викрадених основних засобів не нараховується в разі наявності документа, що підтверджує факт ліквідації основних засобів без згоди платника податку, факт знищення або руйнування внаслідок дії непереборної сили.

Для підтвердження неможливості забезпечити доступ до майна в зоні АТО єдиним належним і достатнім документом, що під-

тверджує настання обставин непереборної сили (форс-мажору), що мали місце на території проведення АТО, як підстави для звільнення від відповідальності за невиконання (неналежне виконання) зобов'язань, є сертифікат Торгово-промислової палати України. На підставі підтвердженого відповідним сертифікатом Торгово-промислової палати факту настання обставин форс-мажору в протоколі інвентаризаційної комісії слід зафіксувати недоцільність визнання активом втраченого майна. І вже потім на підставі цього протоколу та відповідного розпорядження керівництва зробити списання.

Висновки. В якості підсумку слід зазначити, що інвентаризація – це облік і перевірка в натурі матеріальних цінностей і коштів на підприємстві та контроль за достовірністю розрахунків щодо них. Інвентаризація - це засіб контролю за збереженням кількості та якості ресурсів, за достовірністю обліку. Поря-

док проведення інвентаризації визначається нормативними документами держави, але як показує практика підприємства можуть самостійно розробляти форми інвентаризаційних описів для більш зручного використання при проведенні перевірок. Інвентаризації сприяють усуненню можливих розбіжностей між фактичними і обліковими даними, забезпечують їхню достовірність і контроль за збереженням майна підприємства. На кожному підприємстві повинен бути розроблений графік проведення інвентаризацій, по крокам розроблена програма проведення інвентаризації кожної статті бухгалтерського балансу, а також обов'язково затверджений журнал операцій відображення у бухгалтерському та податковому обліку виявлених сум недостач, надлишків, пересортиці, втрат в межах норм природного убутку, понаднормативних втрат, нестач з вини матеріально – відповідальних осіб.

ЛІТЕРАТУРА:

1. ЦК – Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
2. ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Загальні вимоги до фінансової звітності» МФУ: від 07.02.2013 р. № 73.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» МФУ: від 27.04.2000 № 92.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» МФУ: від 27.04.2000 № 91.
6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань МФУ: від 02.09.14 р. № 879.
7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності МФУ: від 28.03.2013 р. № 433.
8. Методичні рекомендації, з бухгалтерського обліку нематеріальних активів МФУ: від 16.11.09 р. № 1327.
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів МФУ: від 10.01.07 р. № 2.
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, МФУ: від 30.09.03 р. № 561.