

УДК 657  
JEL M49

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ НЕСТАЧ, ВИЯВЛЕНИХ ПІД ЧАС ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

**Р. Андрушко, к. е. н.**

*ORCID ID: 0000-0003-1235-4511*

**Н. Жидовська, к. е. н.**

*ORCID ID: 0000-0002-1883-5992*

**А. Романів, здобувач освітнього рівня «Магістр»**

*ORCID ID: 0000-0003-0890-9799*

*Львівський національний університет природокористування*

<https://doi.org/10.31734/economics2022.29.026>

**Андрушко Р., Жидовська Н., Романів А. Особливості обліку та оподаткування нестач, виявлених під час інвентаризації**

Окреслено проблемні аспекти обліку та оподаткування нестач, виявлених під час інвентаризації підприємств. Зауважено, що ефективність інвентаризаційної роботи залежить від планування інвентаризації та контролю за її своєчасним і якісним проведенням, оскільки інвентаризація дає змогу проконтролювати виконання правил та умов зберігання товарно-матеріальних цінностей, ведення складського господарства, утримання та експлуатації машин, устаткування, інших об'єктів основних засобів, достовірність даних обліку, а також запобігає розкраданню майна підприємств.

На сьогодні інвентаризаційний процес здійснюється в умовах відсутності єдиного системного підходу, чіткої методології та комплексної оцінки трансформацій. Оскільки всі матеріали щодо проведення інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації у відповідних документах, вказано на доцільність використання всіх можливостей для застосування сучасних комп'ютерних технологій і систем, зокрема впровадження маркування штрих-кодами та використання електронних зчитувачів дозволить спростити процес інвентаризації й відповідно підвищить точність її результатів і зменшить термін проведення.

У процесі дослідження обґрунтовано, що систематичне проведення інвентаризації товарно-матеріальних ресурсів сприяє забезпеченню їх збереження, своєчасному виявленню винних у допущенні нестач, втрат і псування, а також створює основи для відшкодування понесених збитків підприємством.

Необхідною є ефективна система внутрішнього контролю, яка повинна забезпечувати стабільність розвитку суб'єкта господарювання, сприяти досягненню стратегічних цілей і вирішенню поточних завдань, гарантувати повноту дотримання податкового законодавства.

**Ключові слова:** облік і оподаткування, інвентаризація, нестачі, збитки, контроль.

**Andrushko R., Zhydovska N., Romaniv A. Peculiarities of accounting and taxation of shortages discovered during the inventory**

Problematic aspects of accounting and taxation of shortages identified during the inventory of enterprises are outlined in the research. It is noted that the effectiveness of inventory work depends on inventory planning, control over its timely and high-quality implementation. Since the inventory ensures control for fulfillment of the rules and conditions of storing goods and material values, warehouse management, maintenance and operation of machines, equipment, other objects of fixed assets, the reliability of accounting data, and also prevents stealing the enterprise property.

Currently, there is neither a common system approach to making inventory, nor a clear methodology and a comprehensive assessment of transformations. Since all materials related to the inventory can be filled out both by hand and by using electronic means of information processing in the relevant documents, it is reasonable to use all possibilities for application of modern computer technologies and systems. Namely, introduction of the bar code labeling and the use of electronic readers will simplify the inventory process and, accordingly, increase the accuracy of its results, as well as reduce the inventory duration.

In the course of the study, it was substantiated that the systematic inventory of goods and material resources contributes to ensuring their preservation, timely identification of those responsible for causing shortages, losses and spoilage, and also creates the basis for compensation for the losses incurred by the enterprise.

It is necessary to develop an effective system of internal control, which should ensure the stability of the business entity development, contribute to achievement of the strategic goals and solution of the current tasks, and guaranty for the full compliance with tax legislation.

**Key words:** accounting and taxation, inventory, shortages, losses, control.

**Постановка проблеми.** Під час проведення різних видів економічного контролю на підприємстві інвентаризація є інструментом і джерелом обліково-звітнього забезпечення та процедур.

Отже, проведення інвентаризації – це перевірка і документальне підтвердження наявності й стану матеріальних та інших цінностей, основних засобів, розрахунків і зобов'язань підприємства, що регулюється відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014 р. [1].

Інвентаризація забезпечує перевірку і документальне підтвердження достовірності облікових даних про наявність і стан активів, капіталу, інвестицій, зобов'язань, розрахунків, резервів, уточнює показники обліку, відображені у звітності, і є методологічним підґрунтям контролю [4].

Інвентаризація майна і зобов'язань суб'єктів господарювання є не тільки однією з необхідних процедур системи внутрішнього контролю, а й обов'язковим елементом облікової політики підприємства [8].

Інвентаризація дає змогу проконтролювати достовірність даних обліку, виконання правил та умов зберігання товарно-матеріальних цінностей, ведення складського господарства, утримання та експлуатації машин, устаткування, інших об'єктів основних засобів, а також запобігає розкраданню майна підприємств.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Інвентаризація є одним із базових елементів методу бухгалтерського обліку і висвітлюється в багатьох наукових працях вітчизняних учених, зокрема Ф. Бутиця, С. Голова, М. Лучка, Р. Хом'яка та ін. Однак стосовно розробки, проведення та оформлення матеріалів інвентаризації спеціальна література з питань бухгалтерського обліку, контролю вже відстає від вимог практики.

Основна дискусія сучасних проблем інвентаризації ведеться на сторінках періодичних видань, таких як «Все про бухгалтерський облік», «Бухгалтерія», «Дебет-Кредит». Тому актуальні питання обліку та оподаткування нестач, виявлених під час інвентаризації, потребують подальших досліджень у сучасних умовах господарювання.

**Постановка завдання.** Метою публікації є обґрунтування особливостей обліку та оподаткування нестач, виявлених під час інвентаризації, з метою їх зменшення та досягнення раціональних витрат. Оскільки виконання великого обсягу робіт при знятті фактичних залишків є досить трудомісткою ділянкою, актуальною залишається пробле-

ма комп'ютеризації, і не тільки обліку, а й системи контролю та управління на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу.** Однією з основних вимог, що ставляться до бухгалтерського обліку, є достовірність його показників. Проте в процесі зберігання та відпуску товарно-матеріальних цінностей між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю можуть виникнути розходження, які не піддаються повсякденному обліку, зокрема через несправності ваговимірних приладів, помилкові записи, втрату документів, зловживання матеріально відповідальних осіб тощо. Тому виникає об'єктивна необхідність у такому способі, який би дав змогу взяти на облік можливі розходження між даними обліку і фактичною наявністю господарських засобів. Це досягається за допомогою інвентаризації.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 р., підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані провадити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка [3].

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим відповідно до законодавства, а це: зміна статусу держвласності; зміна матеріально відповідальних осіб; встановлення фактів крадіжок або зловживань; псування цінностей; за розпорядженням судово-слідчих органів; у разі пожежі чи стихійного лиха; при зміні керівника колективу; при вибутті більше половини членів бригади при колективній матеріальній відповідальності [7].

На сьогодні проведення інвентаризації в Україні здійснюється відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014 р. [5]. Положення № 879 замінило Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 [2].

Слід зазначити, що Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 порівняно з попередніми інструкціями є більш деталізованим та більш структурованим [1]. За ним виявлені розбіжності між фактичною кількістю і даними бухгалтерського обліку на основі складених під час інвентаризації інвентаризаційних описів наводяться (ч. 1 розділу IV):

- спочатку – у звіряльних (порівняльних) відомостях. Вони складаються тільки, якщо вже виявлені нестачі чи надлишки;

- потім – у протоколі разом з пропозиціями інвентаризаційної комісії щодо врегулювання даних розбіжностей.

Отже, інвентаризаційний процес може мати три результати (рис. 1).

При оформленні нестач і надлишків послідовність документів така:

- → інвентаризаційні описи;
- → звіряльна (порівняльна) відомість;
- → протокол з пропозиціями щодо врегулювання;
- → наказ керівника (оприбуткувати, списати, відшкодувати та відобразити в обліку).

Останній документ – протокол інвентаризаційної комісії – передається на затвердження керів-

нику підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Протокол, крім вартісних і кількісних показників щодо загальних сум відхилень, має містити (ч. 1 розділу IV Положення № 879) [5]:

- причини нестач, втрат і надлишків;
- пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці;
- пропозиції щодо списання нестач у межах норм природного убутку;
- пропозиції щодо списання нестач понад норми природного убутку;
- іншу суттєву інформацію, наприклад, щодо оцінки активів, які виявлені в нестачі чи надлишку. Форма протоколу може бути довільною, оскільки Положення № 879 її не містить. Саме затверджений протокол та наказ керівника є підставою для відображення в обліку та фінансовій звітності результатів інвентаризації.

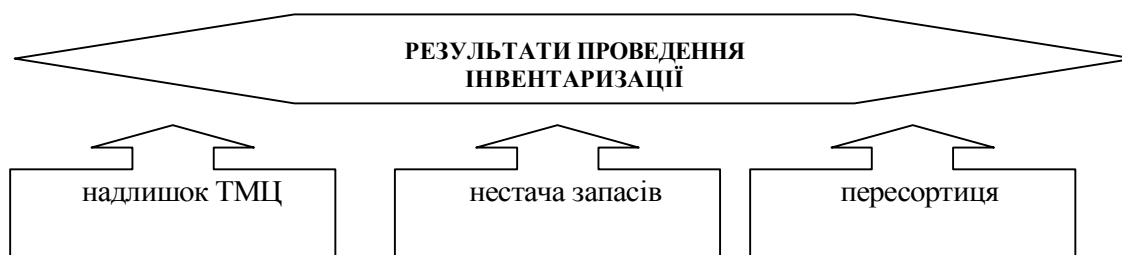


Рис. 1. Результати інвентаризації товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ)

Слід зазначити, що результати інвентаризації відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, в якому закінчена інвентаризація, а не на дату підписання протоколу. Так, якщо інвентаризація проводиться у кінці I кварталу 2022 р., але протокол підписаний уже у квітні 2022 р., то все одно результати проводимо у I кварталі й відображаємо у звітності за цей же квартал.

Розглянемо найбільш поширені ситуації виникнення нестач, які можуть бути як при зберіганні, так і при транспортуванні ТМЦ (рис. 2).

Для визначення нестачі сипких ТМЦ, харчових продуктів, будівельних матеріалів, палива тощо обсяг їх нестачі слід порівняти з нормами природного убутку (п. 4 розділу IV Положення № 879). За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму (п. 4 розділу IV Положення № 879) [1].

Не вважаються природними втратами технологічні та аварійні втрати, нестачі через розкрадання, брак, втрату при ремонті, втрати при по-

рушенні стандартів, правил технічної експлуатації, пошкодження упаковки тощо.

Слід звернути увагу на Постанову КМУ від 23.11.2016 р. № 1066, яка набула чинності 17.03.2017 р. і скасувала дію низки радянських норм природного убутку, зокрема щодо такої продукції: медикаментів на аптечних складах; керамічної та силікатної цегли та каменю; нафтопродуктів; нових та оборотних пляшок; піску кварцового; сировини мінеральної, формувальних та азбестових матеріалів (графіт, тальк, борошно вапнякове); натуральних та синтетичних запашних речовин й ефірних олій; коренеплодів цукрового буряку; тютюнової та махоркової сировини; солі кухонної; свіжої картоплі; м'яса та субпродуктів птиці та кролів. Щодо цих видів продукції норми втрат скасовані, але нові не введені.

Якщо нестача відбувається в межах норм природного убутку, то вона вважається такою, що стосується господарської діяльності (пп. 14.1.136 ПКУ), а тому податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються.



Рис. 2. Основні причини виникнення нестач товарно-матеріальних цінностей під час проведення інвентаризації

Джерело: сформовано авторами

Якщо виникла нестача понад норму природних втрат, але винної особи немає, то слід нарахувати податкове зобов'язання, оскільки такі запаси не використані в господарській діяльності. Податкове зобов'язання нараховується виходячи з вартості придбання таких ТМЦ у платників ПДВ. Якщо нестача була незавершеного виробництва чи готової продукції, то сума такого ПДВ визначається розрахунковим способом на основі калькуляцій собівартості (визначається частка спожитих під час виробництва придбаних сировини, матеріалів, палива, послуг тощо).

Не потрібно нараховувати ПДВ:

- якщо ТМЦ були придбані у неплатників ПДВ;

- на ту частину виробничої собівартості, яка сформувалася за рахунок нематеріальної складової, наприклад оплати праці, ЄСВ тощо.

Для нарахування податкового зобов'язання необхідно скласти зведену податкову накладну. Така податкова накладна має бути складена не пізніше останнього дня місяця.

Якщо виникає нестача понад норму і є вина особа, то тут теж необхідно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ, але за іншим пунктом ПКУ (роз'яснення ДПС 101.15 ЗІР). Це розглядається як постачання товарів – п. 188.1 ПКУ. У

такому разі складають звичайну податкову накладну на постачання як неплатнику ПДВ.

На практиці можуть виникнути ситуації, коли винна особа встановлена, але не визнає своєї провини, тоді потрібно звертатися до суду.

Положення № 879 дозволяє взаємне зарахування таких надлишків і нестач за умови: це запаси однакового найменування; їх кількість однакова; виникли в один і той самий період в однієї і тієї ж самої матеріально відповідальної особи. Якщо вартість запасів, які виявилися в нестачі, перевищує вартість запасів, що були виявлені в надлишку, то різниця їх вартості відноситься на винних осіб. Якщо таких осіб не встановили, то нестача списується понад норми природного убутку до складу витрат. Бухгалтерські проведення в такому разі аналогічні надлишку чи нестачі (взаємозалік у проведеннях не відображається, тільки на аналітичних рахунках). Оподаткування аналогічне надлишку чи нестачі, що виникає залежно від загального підсумку пересортиці. Нараховується податкове зобов'язання з ПДВ за п. 198.5 ПКУ, якщо вартість товарів у нестачі перевищує вартість товарів у надлишку [1].

У результаті інвентаризації можуть виникати питання відшкодування матеріальних збитків, тоді необхідно складати «Акт інвентаризації щодо

відшкодування матеріальних збитків», в якому вказувати: дані про божника, стан заборгованості та дату прийняття рішення щодо відшкодування суми матеріальної шкоди або дату пред'явленого позову й суму заборгованості. Після цього всі документи передають у бухгалтерію для відображення на рахунках обліку.

Аналіз чинної нормативної бази щодо використання первинних облікових документів під час проведення інвентаризації свідчить про відсутність чіткої уніфікації форм, тому підприємства вимушені використовувати самостійно розроблені бланки, але з урахуванням обов'язкових реквізитів та вимог, передбачених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 [6].

Документальне забезпечення інвентаризації регламентовано п. 14 р. II Положення № 879. Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації [2]. Процес документального забезпечення матеріалів інвентаризації відображено на рис. 3.

Власні або вдосконалені типові форми документів для проведення інвентаризації необхідно затвердити наказом керівника підприємства. Щоб не видавати окремий наказ, підприємство може закріпити бланки цих форм, наприклад, наказом про затвердження положення про інвентаризацію на підприємстві. Для цих цілей також може згодитися на-

каз про організацію бухгалтерського обліку або наказ (положення) про облікову політику підприємства, де слід зафіксувати всі форми у вигляді додатків.

Система внутрішнього контролю на підприємстві повинна сприяти вирішенню поточних завдань і досягненню стратегічних цілей та гарантувати повноту дотримання податкового законодавства.

Впровадження маркування штрих-кодами і використання електронних зчитувачів (сканерів) допоможе значно спростити процес інвентаризації на багатомініклатурних складах. Таким чином можна вирішити відразу кілька проблемних питань практики інвентаризації:

- дотримання об'єктивності;
- підвищення точності результатів;
- зменшення термінів проведення та зниження обсягу трудових затрат.

**Висновки.** Систематичне проведення інвентаризації матеріальних ресурсів сприяє забезпеченню їх збереження, своєчасному виявленню винних у допущенні нестач, втрат і псування, а також створює основи для відшкодування понесених збитків підприємством.

Відсутність чіткої методології формування облікової інформації та впорядкованої системи внутрішньої звітності щодо інвентаризації суб'єктів господарювання стає на перешкоді ефективному управлінню.

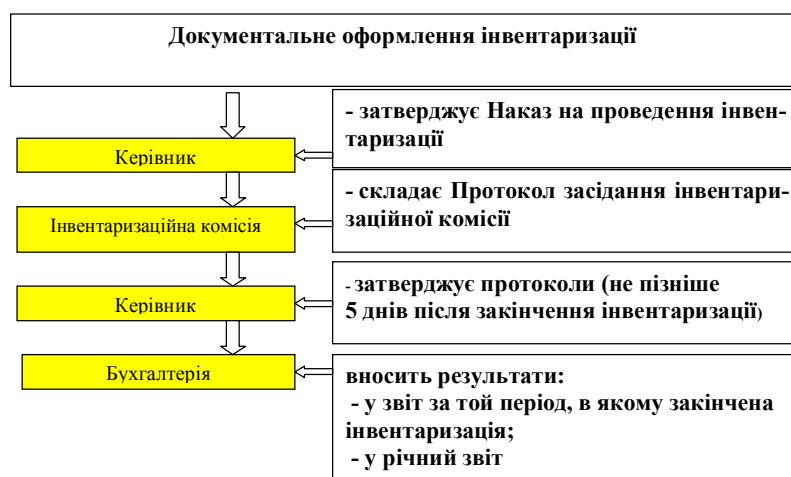


Рис. 3. Процес документального забезпечення матеріалів інвентаризації

Джерело: сформовано авторами

Оптимізація інвентаризаційного процесу залежить від планування інвентаризації, контролю за її своєчасним і якісним проведенням, а також використання можливостей для застосування сучасних комп'ютерних технологій і систем.

В умовах ринкової економіки система внутрішнього контролю повинна забезпечувати стабільність розвитку суб'єкта господарювання, сприяти досягненню стратегічних цілей і вирішенню поточних завдань, гарантувати повноту й

підтримувати надійність дотримання податкового законодавства та нормативних вимог різного рівня, знижувати ризик можливих негативних фінансових наслідків.

Вирішення перелічених проблем дасть змогу перейти на новий рівень оптимізації обліку та оподаткування нестач, виявлених під час інвентаризації, та підвищить якість контролю в управлінні підприємством.

### Бібліографічний список

1. Андрушко Р., Лиса О. Практика проведення інвентаризації в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності. *Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки*: міжнар. зб. наук. праць. Вип. 3 (11) / відпов. ред. І. Б. Садовська. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2016. С. 21–25.

2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1992 р. № 69. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94#Text> (дата звернення: 14.04.2022).

3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.04.2022).

4. Клим Н. М., Андрушко Р. П. До питання інвентаризації зобов'язань і дебіторської заборгованості. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти*: матеріали І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 19–21 березня 2019 р. Ч. 1. Львів: ЛНАУ, 2019. С. 207–211.

5. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 20.04.2022).

6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Мінфіну від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 21.04.2022).

7. Приймак О. Ю. Інвентаризація запасів: сучасні проблеми методики та практики. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/78513043.pdf> (дата звернення: 15.04.2021).

8. Homjak R., Klym N. Inwentaryzacja jako metoda ewidencji i kontroli księgowej. *Wybrane zagadnienia współczesnej rachunkowości w Polsce i na Ukrainie*: Collective monograph / A. Zahorodniy, H. Ronek (red.). Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii-Curie Skłodowskiej, 2015. S. 255–269.

Стаття надійшла 30.05.2022