

РЕЗУЛЬТАТИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

*Розкривається порядок закриття пересортиць, що виникають в
результаті проведення інвентаризації*

Постановка проблеми. Інвентаризацію, на наш погляд, можна визначити як періодичну перевірку наявності майна, конкретного місця збереження, стану його збереження з метою підтвердження правильності й достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності. Для власника інвентаризація – це ефективний інструмент контролю за відповідністю фактичної наявності майна даним, відображеним у бухгалтерському обліку. Тобто це контроль за діяльністю бухгалтерської служби та матеріально-відповідальних осіб.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вперше інвентаризацію як метод контролю описав у своїх працях О.О. Бауер ще в 1912-1913 рр. у журналі “Счетоводство и хозяйство”. Протягом 1923-1945 рр. в бухгалтерських журналах “Вестник счетоводства” и “Колхозное производство” друкувалися з проблематики інвентаризації статті К. Васильєва, Г. Ващинського, Є. Вознесенського, Л. Гордонова, Є. Ісакова, Кінласа, Єф. Кірюшкіна, М.І. Смірнова, М. Соломатіна, Я. Туркотіта та ін. Лише тільки журнал “Бухгалтерский учёт” з 1946 по 2005 рр. надрукував з питань інвентаризації 63 статті.

На жаль, в українському професійному журналі “Бухгалтерський облік і аудит” можна знайти лише 2 статті з даної проблематики.

Така кількість публікацій говорить про актуальність теми досліджень. Основні питання, які сьогодні залишилися недослідженими, – як і хто проводить інвентаризацію майна в приватному секторі, хто виводить результати інвентаризації, який

порядок списання природного убутку, зарахування пересортиці, стягнення з винних матеріальної шкоди. Передусім не вирішено правове питання: хто встановлює винуватців завданих приватному підприємству збитків? Ось коло питань, які підлягають вирішенню.

Метою дослідження є встановлення методики визначення результатів інвентаризації та їх відображення в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу. Метою інвентаризації на підприємстві є виявлення фактичної наявності майна і зіставлення цих даних з даними бухгалтерського обліку для визначення результату – виявлення нестач, лишків, розкрадання майна. Здійснюючи інвентаризацію майна, потрібно, з одного боку, звірити його кількість у натурі з даними аналітичного й синтетичного обліку на рахунках ТМЦ і позабалансових рахунках, а з іншого, – підтвердити правильність оцінки майна на певну дату. Тільки така система контролю забезпечує збереження майна власника, контроль за його рухом.

Інвентаризацію майна слід проводити за місцями зберігання і в розрізі матеріально-відповідальних осіб. У ході інвентаризації уточнюються залишки майна, які відображені на активних рахунках, на дату складання матеріально-відповідальною особою останнього звіту.

Голова робочої інвентаризаційної комісії або за його дорученням члени комісії в присутності завідувача складом та інших матеріально-відповідальних осіб перевіряють фактичну наявність майна шляхом обов'язкового його перерахунку, переваження або перемірювання.

Під час інвентаризації складається інвентаризаційний опис фактичної наявності цінностей за встановленою формою.

Остаточні результати інвентаризації визначають бухгалтери та оформлюють порівняльною відомістю результатів інвентаризації.

За результатами інвентаризації постійно діюча комісія складає протокол з пропозиціями щодо врегулювання інвентаризаційних різниць, який затверджується керівником підприємства.

У разі виявлення різниці між фактичною наявністю матеріальних цінностей (або інших об'єктів обліку) та інформацією про них в бухгалтерських документах виникає необхідність відображення в обліку нестач або лишків. Якщо за даними бухгалтерського обліку матеріальні цінності мають бути, а фактично вони відсутні, то говорять про нестачу. Тоді як зворотна ситуація, коли фактична наявність матеріальних цінностей не підтверджена документально, це свідчить про наявні лишки.

Нестачі та лишки виявляють у ході інвентаризації, і вони є об'єктом бухгалтерського обліку. В обліку їх відображають по-різному:

- списують майно, якого не вистачає;
- визнають, оцінюють і зараховують до складу майна виявлені лишки;
- здійснюють взаємний залік нестач і лишків (пересортування).

Після того як інвентаризаційні описи оформлено та підписано, їх здають до бухгалтерської служби для перевірки та виявлення розбіжностей. Порядок перевірки та оформлення результатів докладно описано в чинній “Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних, грошових коштів і документів та розрахунків” № 69 від 11.08.94 р. з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей і документів та розрахунків (далі – Інструкція № 69 від 11.08.94). Він складається з таких етапів:

1. Проставляння бухгалтером на інвентаризаційних описах даних обліку щодо ціни та кількості майна, занесеного в описах.

2. Виявлення розбіжностей (нестач, лишків) та відображення їх у порівняльних відомостях.

3. Виявлення причин лишків і нестач, урегулювання розбіжностей, встановлення винних осіб.

4. Складання інвентаризаційною комісією протоколу засідання інвентаризаційної комісії. У ньому має бути зазначено причини лишків і нестач, а також винних осіб та заходи, вжиті щодо цих осіб.

5. Затвердження протоколу керівником підприємства. На підставі затвердженого протоколу результати інвентаризації відображаються у бухгалтерському обліку.

Результати інвентаризації – це дані про фактично виявлені об'єкти інвентаризації, які зіставлені з даними бухгалтерського обліку, та дають підтвердження відповідності даних про фактичну наявність зазначених об'єктів з даними обліку, або про їх невідповідність. Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку в періоді її проведення.

Якщо дані інвентаризації співпадають з даними обліку, то її результати в бухгалтерському обліку не відображаються. У такому випадку дані обліку визнаються достовірними. На жаль, в більшості випадків на практиці це так і відбувається, що свідчить про формальне проведення інвентаризації.

У випадку виявлення невідповідностей слід їх усунути, що передбачає певні наслідки і для бухгалтерського обліку. Фактична наявність об'єктів інвентаризації і їх відповідність з даними бухгалтерського обліку можуть бути наступними:

а) нестача – тобто фактична наявність одиниць об'єктів інвентаризації менша, ніж за обліковими даними;

б) лишки – фактична наявність одиниць об'єктів інвентаризації більша, від відображеної в обліку.

Лишки і нестачі виникають з різних причин. На практиці вони бувають: технічними, природними, свідомими.

До першого виду належать помилки, які характеризуються тим, що допускаються при оформленні документів на приймання або відпуск цінностей, а також під час приймання

або відпуску матеріально відповідальними особами. Такі помилки мають місце на підприємстві переважно тому, що є схожі за зовнішніми ознаками цінності, які мають різну структуру, технічні характеристики або призначення, а також через безвідповідальність та неухважність МВО. Багато помилок допускається в найменуваннях (видах) цінностей або їх кількості.

На підставі аналізу порівняльної відомості та протоколів із пропозиціями робочих комісій постійно діюча комісія робить висновок про зарахування пересортиці та відображення в обліку остаточних недостач і лишків. За затвердженими результатами інвентаризації складаються бухгалтерські довідки, які відображаються в обліку в місяці закінчення інвентаризації, але не пізніше грудня звітного року.

Взаємне зарахування лишків і недостач внаслідок пересортиці допустиме тільки за майном однакового найменування в однаковій кількості за лишками та нестачами одного

перевіряемого періоду, а також в однієї МВО. В обліку зарахування проводиться за балансовою вартістю залежно від облікової оцінки майна, що застосовується підприємством; за ціною придбання (для методів середньозваженої собівартості, ФІФО), за ціною продажу (для методу ціни продажу).

Внаслідок технічних помилок в найменуваннях (видах) цінностей виникають нестачі одних і лишки (у тій же кількості, що й нестача) інших, однорідних, цінностей.

Наведемо наступний приклад. Підприємство купує в різних або в того ж самого постачальника папір виробництва DATA COPY та MAESTRO. У результаті технічної помилки замість паперу виробництва DATA COPY в кількості 100 пачок матеріально відповідальна особа за накладною № 1124 видала папір виробництва MAESTRO. В результаті на складі утворилася нестача паперу виробництва MAESTRO і лишки паперу виробництва DATA COPY в тій самій кількості (табл. 1).

Таблиця 1. Виведення результатів інвентаризації

Пересортиця в результаті технічної помилки								
Найменування цінностей	Залишок товару до видачі його за накладною № 1124		Видано за накладною № 1124		Залишок після видачі товару за накладною № 1124		Результат інвентаризації	
	за даними обліку	фактично	за даними обліку	фактично	за даними обліку	фактично	лишки	нестача
Папір виробництва DATA COPY (пач)	800,0	800,0	100,0	–	700,0	800,0	100,0	–
Папір виробництва MAESTRO (пач)	400,0	400,0	–	100,0	400,0	300,0	–	100,0

Такі нестачі та лишки в бухгалтерському обліку називають пересортицею.

Лишки – це цінності (у даному прикладі папір для офісу), які не значаться в обліку (вони раніше помилково списані в обліку), але фактично є в наявності. Для приведення у відповідність даних обліку з фактичними даними лишки цінностей в обліку необхідно оприбутковувати. Тим самим раніше здійснене помилкове списання анулюється. В результаті, не збільшуючи фактичну кількість цінностей, збільшуємо їх кількість за даними обліку, і дані обліку відповідають фактичній наявності цінностей.

Недостача – це цінності, які значаться в обліку, але фактично відсутні (вони раніше фактично помилково видані). Для приведення у відповідність даних обліку фактичним даним, відсутні цінності в обліку необхідно списати. Тим самим раніше здійснена помилкова видача паперу знаходить своє відображення в обліку.

В результаті, не зменшуючи фактичну кількість цінностей, зменшується їх кількість за даними обліку, і дані обліку приводяться у відповідність із фактичною наявністю цінностей.

Якщо вартість придбання цінностей, лишки яких виявлені, і вартість придбання цінностей, за яким виявлена нестача, в межах

пересортиці рівні, то виправлення пересортиці здійснюється лише в аналітичному обліку. Виправлення здійснюється на підставі даних інвентаризаційного опису та порівнювальної відомості. У синтетичному обліку такі виправлення не відображаються.

Якщо ціна цінностей, лишки яких виявлені, і ціна цінностей, за якими виявлена недостача, в межах пересортиці, не рівні, то виправлення (закриття) пересортиці здійснюється і в аналітичному, і в синтетичному обліку. Розглянемо це на прикладі.

Таблиця 2. Відображення в обліку пересортиці, що утворилася на складі

Найменування цінностей	Ціна	Результати інвентаризації				Відображення пересортиці в обліку				Відображення у синтетичному обліку	
		Лишки		Недостача		Лишки		Недостача		к-сть	сума
		к-сть	сума	к-сть	сума	к-сть	сума	к-сть	сума		
Папір виробництва DATA COPY	24,00	100,0	2400,00	–	–	+100,0	+2400,00	–	–	+100,0	+2400,00
Папір виробництва MAESTRO	20,00	–	–	100,0	2000,00	–	–	-100,0	-2000,00	-100,0	-2000,00
Разом		100,0	2400,00	100,0	2000,00	+100,0	+2400,00	-100,0	-2000,00	0,0	+400,00

Органи державного управління, до відання яких належать підприємства, можуть встановлювати порядок, коли такий залік може бути допущений стосовно однієї і тієї ж групи товарно-матеріальних цінностей, якщо цінності, що входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (при відпуску їх без розпаковки тари).

Коли б в результаті списання пересортиці з'явилася необхідність зменшити (скажімо, на 700,00 грн.) вартість товарів, що залишилися на складі, а суму переданих на склад товарів збільшити на 700,00 грн, то в цьому випадку складається додаткова проводка у тій же кореспонденції на суму 700,00 грн: Дт 282 Кт 281 700,00.

Слід пам'ятати, що при виникненні пересортиці в однієї матеріально відповідальної особи, аналогічна пересортиця, але тільки з “протилежним знаком” виникає і в іншій матеріально відповідальної особи. Якщо виходити з умов розглянутого нами прикладу (див. табл. 1) за виявленою пересортицею на складі (нестача паперу виробництва MAESTRO у кількості 100 пачок і

У результаті відображення в обліку виявленої пересортиці на складі кількість пачок паперу за ціною 24,00 грн. за пачку в обліку збільшиться на 100 штук, а кількість пачок паперу за ціною 20,00 грн. за пачку в обліку зменшиться на ту саму кількість. Тобто залишок товарів на складі необхідно збільшити на 400,00 грн. $((24,00 \text{ грн.} \times 100 \text{ шт.}) - (20,00 \text{ грн.} \times 100 \text{ шт.}))$, і на цю ж суму необхідно зменшити вартість виданого паперу (табл. 2).

лишки паперу виробництва DATA COPY у тій самій кількості, то в магазині також повинна виникнути пересортиця, але вже зворотна: лишки паперу виробництва MAESTRO – 100 штук, нестача паперу виробництва DATA COPY – 100 штук. На практиці є випадки, коли встановити, за якою операцією конкретно допущена технічна помилка, неможливо. Навіть за результатами річної інвентаризації не завжди вдається це з'ясувати, і це при тому, що річна інвентаризація здійснюється у всіх матеріально відповідальних осіб і за всіма цінностями. Пояснюється це тим, що матеріальні цінності, за якими допущена пересортиця, в однієї матеріально відповідальної особи можуть бути списані на виробництво або продані, а в іншій матеріально відповідальної особи є у наявності. Тому в однієї матеріально відповідальної особи пересортиця є, а у всіх інших її немає. Чи слід в такому випадку відображати результати пересортиці в синтетичному обліку? У випадку виявлення пересортиці за конкретними двома видами цінностей в однієї матеріально відповідальної особи та відсутності такої пересортиці з “протилежним знаком” за

аналогічними цінностями в іншій матеріально відповідальній особі підприємства результати списання пересортиці відображаються в синтетичному обліку в кореспонденції з рахунками обліку витрат або доходів.

Якщо в результаті списання пересортиці на дату інвентаризації вартість залишку цінностей, що знаходяться на відповідальному зберіганні конкретної матеріально відповідальної особи, збільшується, то це збільшення відображається в кореспонденції з рахунком доходів. Наприклад, якщо в результаті списання пересортиці, причини виникнення якої не встановлені, збільшилася вартість цінностей на складі на суму 7000,00 грн. то це відображається в обліку наступною проводкою: Дт 281 Кт 719 7000,00.

Якщо в результаті відображення пересортиці вартість на дату інвентаризації залишку цінностей (товарів на складі), що

знаходяться на відповідальному зберіганні комірника, зменшується на 7000,00 грн, то це зменшення відображається на рахунку витрат проводкою Дт 947 Кт 281 7000,00 грн.

Наведемо ще один приклад. В ході інвентаризації товарів у магазині виявлена недостача 3 штук автовимикачів АВВ-1-С16А за ціною 21,05 грн. (первісна вартість – 15 грн., торговельна націнка – 6,05 грн.) і надлишок 4 штук таких же автовимикачів АВВ-3-С16А за ціною 18 грн. (первісна вартість – 14 грн., торговельна націнка – 4 грн.). Конкретні винуватці пересортиці не встановлені. Облік ведеться за цінами продажу (табл. 3).

Таблиця 3. Відображення в бухгалтерському обліку пересортиці на торговельному підприємстві

(грн.)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	Проведено зарахування пересортиці (18 х 3)	282	282	54	-	-
2	Списано на витрати сумову різницю за нестачею над зарахованою сумою (3 х 15) – (3 х 14)	947	282	3	-	-3
3	Зменшено торговельну націнку на сумову різницю (3 х 35%)	285	282	1,05	-	-
4	Зменшено ПК від сумової різниці методом "сторно"	641	644	0,6	-	-
5	Суму зменшеного ПК списано на витрати	947	644	0,6	-	-
6	Оприбутковано автовимикач АВВ-3-С16А п.9	282	719	14	14	-
7	Нараховано торговельну націнку на оприбуткований автовимикач АВВ-3-С16А (14 грн. х 35 %)	282	285	4,9		

Окремі фахівці пропонують списання пересортиці відображати тільки в аналітичному обліку, а в синтетичному не відображати. Це обґрунтовується тим, що облік майна у матеріально відповідальних осіб здійснюється в натуральних вимірниках. Звідси, збільшення або зменшення вартості майна, що знаходиться на їх матеріальній відповідальності, для них принципового значення не має. На наш погляд, з цим погодитися можна. Адже бухгалтерський облік застосовує вартісні величини, які для нього становлять основу. Відобразивши

результати списання пересортиці в аналітичному обліку і без відображення в синтетичному, не можна усунути різницю, що виникла між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю цінностей. Тобто не буде досягнуто мети, що ставиться перед інвентаризацією.

Внаслідок технічної помилки, допущеної в кількості отриманих або виданих цінностей, виникає недостача певного їх виду в однієї матеріально відповідальної особи і лишки аналогічного виду в тій же кількості в іншій матеріально відповідальної особи. Як

правило, такого роду помилки виявляються одразу ж після їх здійснення і негайно, залежно від того, яка помилка була допущена, виправляються додатковою видачею або поверненням відповідних цінностей. При цьому немає необхідності оформляти будь-які додаткові документи і здійснювати особливі процедури, але тільки за умови, що обидві матеріально відповідальні особи, що допустили помилки, погоджуються з тим, що ними допущена помилка. Якщо ж такої згоди не досягнуто, то за заявою однієї зі сторін створюється комісія, яка проводить в обох матеріально відповідальних осіб інвентаризацію цінностей, за якими допущена технічна помилка. Якщо дані інвентаризації підтверджують факти, викладені в заяві сторони, яка має недостачу, тобто виявлені лишки відповідного виду цінностей в одній матеріально відповідальної особи і недостача в тій же кількості і тих же цінностей в іншій, то згідно з актом здійснюється виправлення допущеної технічної помилки шляхом додаткової видачі відповідної кількості цінностей без відображення її в обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Бухгалтерський облік застосовує вартісні величини, які є його основою. Результати зарахування пересортиці слід чітко відображати в аналітичному й синтетичному обліку відповідними проводками. Інакше не буде ліквідована різниця, що виникла між даними бухгалтерського обліку і фактично наявністю майна, тобто не можна досягнути тієї мети, яку ставить власник перед інвентаризаційною комісією. Якщо після цього ще залишається недостача певного майна, то застосовуються норми природного убутку. Якщо останні відсутні, то це є пряма недостача, яка підлягає стягненню з винних осіб. Визначення винної особи є прерогативою власника підприємства.

Що стосується лишків майна, то вони підлягають оприбуткуванню з відповідним відображенням у системі рахунків бухгалтерського обліку, що є перспективними для подальшого дослідження.

Список використаної літератури:

1. *Вітковська О.* Організаційні моменти проведення річної інвентаризації // Бюджетна бухгалтерія. – 2007. – №39. – С. 4-5.
2. *Волинець Л.* Довіряй, але перевіряй, або інвентаризація ТМЦ у торгівлі // Консультант бухгалтера. – 2007. – № 45. – С. 32-39.
3. *Гаркавий Р.* Інвентаризація // Школа бухгалтера. – 2007. – № 18. – С. 33-37.
4. *Золотухін О.* Інвентаризація бланків суворого обліку // Баланс. – 2007. – №70(716). – С. 24-26.
5. *Комарова В.* Особливості проведення інвентаризації окремих об'єктів // Бюджетна бухгалтерія. – 2007. – № 39. – С. 41-48.
6. *Лисиця Т.* Інвентаризація товарів // Баланс. – 2007. – №70(716). – С. 17-21.
7. *Лівадний О.* Оформлення результатів інвентаризації // Бюджетна бухгалтерія. – 2007. – № 39. – С. 6-7.
8. *Петренко Н.И., Бондарь В.П.* Інвентаризация в хозяйственном контроле: исторический аспект // Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
9. *Шеремет О.* 1 С: Бухгалтерія 8.0. Інвентаризація запасів // Бухгалтерія. – 19 листопада 2007 р. – № 47 (774). – С. 66-70.

КУЗЬМІН Дмитрій Леонідович – аспірант Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності

