

Ю. М. Грибовська, канд. екон. наук, доцент
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна
e-mail: julijal@ukr.net

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ: ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ

Актуальність теми дослідження. В сучасних умовах господарювання суб'єкти господарювання зацікавлені в отриманні прозорості, повної і правдивої інформації про фінансовий стан та результати діяльності. Отримання даних забезпечується проведенням інвентаризації активів і пасивів, під час якої перевіряють і документально підтверджують їх наявність, стан та оцінку.

Постановка проблеми. У результаті проведення інвентаризації може бути виявлена розбіжність між фактичною наявністю активів і даними бухгалтерського обліку. Важливим є достовірне відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському та податковому обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню наукових і практичних аспектів проведення інвентаризації присвячені праці провідних українських учених: М. Т. Білухи, Т. А. Бутинець, А. М. Герасимовича, С. Ф. Голова, М. М. Коцупатрого, В. С. Леня, В. В. Сопка, В. О. Шевчука та інших.

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. Незважаючи на удосконалення нормативного регулювання проведення інвентаризації та оформлення її результатів, особливості відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку потребують більш детального дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження порядку проведення інвентаризації на підприємствах агропромислового комплексу та особливостей відображення в обліку виявлених недочетів, надлишків та пересортиці.

Викладення основного матеріалу. Основним документом, яким керуються суб'єкти господарювання при проведенні інвентаризації та оформленні її результатів, є Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [9].

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом (наказ або розпорядження) керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія. У документі вказуються об'єкти, визначається періодичність та строки проведення інвентаризації.

Відповідно до п. 1 розд. II Положення № 879 до складу інвентаризаційної комісії необхідно включити:

- представників апарату управління підприємства;
- працівників бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії);
- досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженерів, технологів, механіків, виконавців робіт, товарознавців, економістів, бухгалтерів тощо).

Крім того, за рішенням керівника підприємства до складу комісії можуть входити і члени ревізійної комісії [9].

Якщо через великий обсяг робіт одна комісія не може забезпечити проведення інвентаризації, то для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях зберігання та виробництва створюють робочі інвентаризаційні комісії.

Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства. Це може бути і головний бухгалтер. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні у тих самих матеріально-відповідальних осіб одного й того самого працівника два роки підряд [9].

Матеріально-відповідальних осіб до складу інвентаризаційної комісії не включають, оскільки вони є особами, що перевіряються. Вони зобов'язані бути присутніми під час перевірки: надають розписки в інвентаризаційному описі про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані. За необхідності матеріально-відповідальні особи повинні надавати письмові пояснення (у разі виявлення нестачі, псування цінностей, які знаходяться на відповідальному зберіганні).

Відповідно до п. 1 розд. II Положення № 879 інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії та в присутності матеріально-відповідальних осіб. Якщо один із членів інвентаризаційної комісії не може з певних причин узяти участь у її роботі, його необхідно замінити іншим (до складу комісії мають бути внесені зміни) [9].

Керівник підприємства або інша посадова особа, яка затвердила склад інвентаризаційної комісії, відповідним розпорядчим документом може здійснити заміну голови інвентаризаційної комісії в разі, якщо відсутність раніше призначеного голови викликана його хворобою або відрядженням.

Відповідальність за повноту і точність занесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, коштів та документів, цінних паперів й заборгованості у розрахунках несуть усі члени робочих інвентаризаційних комісій. Інвентаризаційна комісія може складатися з однієї особи, якщо в

штаті підприємства єдиний працівник – керівник. У даній ситуації керівник підприємства може затвердити відповідним розпорядчим документом склад постійно діючої комісії з однієї особи або включити в комісію фахівців, найнятих за цивільно-правовим договором.

Річна інвентаризація має бути суцільною, повинні бути охоплені всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, які передано в прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану.

Перевірці також підлягають активи та 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, матеріальні 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.

Відповідно до п. 10 розд. I Положення № 879, інвентаризацію необхідно провести в тримісячний строк до дати річного балансу, тобто з 1 жовтня до 31 грудня 2017 року включно. Це стосується необоротних активів, запасів, поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованості, витрат і доходів майбутніх періодів [9].

Для окремих активів передбачено спеціальні строки:

- два місяці до дати балансу (з 1 листопада до 31 грудня) – 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;

- один раз на три роки – для земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів. Також інструментів, приладів, інвентарю (меблів), але за умови, якщо на підприємстві ці об'єкти інвентаризують щороку в обсязі не менше 30 %;

- до тимчасового вибуття з підприємства – для об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, які вирушають у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації перебуватимуть поза підприємством [9].

Рекомендовані строки проведення річної інвентаризації специфічних для аграрних підприємств об'єктів наведено в п. 1.4 «Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств», зокрема:

- станом на 1 листопада – для незавершеного виробництва у рослинництві;

- не пізніше 1 грудня – для продукції сільськогосподарського виробництва (за винятком кормів, насіння, шкіро- та хутросировини, готових виробів, продукції промислових та інших виробництв і господарств); кормів, насіння, мінеральних та органічних добрив, гербіцидів, пестицидів та інших засобів захисту рослин;

- перед складанням річних звітів на 31 грудня – для напівфабрикатів власного виробництва, незавершеного виробництва в промислових, допоміжних, інших виробництвах і господарствах; дорослої продуктивної та робочої худоби, молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, звірів;

- до настання зими (у IV кварталі) – для плодових розсадників та насаджень [5].

П. 3 розділу II «Організація та основні правила проведення інвентаризації» Положення № 879 визначено, що об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації у звітному році затверджуються розпорядчим документом керівника підприємства [9].

Положення № 879 не встановлює типових форм інвентаризаційних документів. Інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості оформляють відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88 [8].

Підприємства, розробляючи інвентаризаційні документи, можуть узяти за базу:

- форми, передбачені постановою Держкомстату СРСР «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» від 28.12.1989 р. № 241 [10];

- форми, наведені в додатках до Методрекомендацій № 14023 [5].

Підприємствам не обов'язково застосовувати наведені форми документів, відповідно до листа Держкомстату України «Щодо подання звітності до органів Держкомстату та інше» від 15.07.2010 р № 14/2-18/72. Суб'єкти господарювання можуть документувати процес інвентаризації за допомогою самостійно виготовлених бланків [4].

Правильно оформлені й підписані всіма членами комісії інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) передають до бухгалтерії для перевірки виявлення та відображення в обліку результатів інвентаризації.

У бухгалтерії складають звіряльні відомості, у яких відображають виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку та даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації).

Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводять в звіряльних відомостях, інвентаризаційна комісія відображає в протоколі.

Протягом п'яти днів після завершення інвентаризації протокол інвентаризаційної комісії затверджує керівник підприємства. На підставі затвердженого протоколу відображають в обліку результати інвентаризації.

П. 17 розд. II Положення № 879 визначено, що в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарки та підчистки не допускаються. Якщо ж усе-таки виникла потреба виправити помилку, то необхідно закреслити неправильний запис і написати над ним правильний. Причому таке виправлення необхідно зробити в усіх примірниках документа. Виправлення мають бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально-відповідальними особами [9].

Після закінчення інвентаризації, проведеної робочими інвентаризаційними комісіями, інвентаризаційною комісією за участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально-відповідальними особами можуть проводитись контрольні перевірки, але обов'язково до відкриття складу, де проводилась інвентаризація [9]. У разі виявлення значних розходжень між даними інвентаризаційного опису і даними контрольної перевірки призначається новий склад робочої інвентаризаційної комісії для проведення повторної інвентаризації.

Під час здійснення контрольних перевірок даних інвентаризації (інвентаризаційних актів і описів) не обов'язково здійснювати повторну суцільну інвентаризацію активів, що перебувають під матеріальною відповідальністю матеріально-відповідальної особи. Досить перевірити ще раз лише найцінніші активи та активи, що користуються найбільшим попитом, перелік яких визначає голова постійно діючої інвентаризаційної комісії, а у виняткових випадках – керівник підприємства.

У протоколі інвентаризаційної комісії відображають не лише нестачі, втрати, надлишки, а й фіксують пропозиції щодо зарахування пересортиці, списання нестач (у межах норм природного убутку та понаднормативних нестач і втрат від псування цінностей) із зазначенням причин і прийнятих заходів щодо попередження виявлених втрат і нестач.

Операція з оприбуткування надлишків товарів не передбачає їх постачання (придбання), тобто передача права власності на них від постачальника до одержувача не відбувається. Дана операція не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Відповідно до п. 185.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників даного податку з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України [7].

При подальшій реалізації активів, виявлених як лишки під час інвентаризації, така операція вважатиметься постачанням з відповідним нарахуванням податкових зобов'язань із ПДВ.

Не вважаються нестачами втрати активів у межах норм природного убутку. Втрати понад норми природного убутку або ж у разі відсутності норм природного убутку (наприклад, якщо виявлено нестачу основних засобів) такі втрати (нестачі) вважаються використанням втрачених активів у операціях, що не є господарською діяльністю платника ПДВ.

У цілях оподаткування господарською вважається діяльність, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу [7]. Втрачені активи не зможуть бути використані для отримання доходу.

Якщо товари (послуги), необоротні активи, під час придбання (виготовлення) яких був сформований податковий кредит, починають використовуватись, зокрема, в операціях, що не є господарською діяльністю, то згідно з п. 198.5 ПКУ підприємство зобов'язане нарахувати податкові зобов'язання. Базу оподаткування для нарахування податкових зобов'язань у разі виявлення нестачі активів визначають відповідно до пп. 188.1 та 189.1 ПКУ, табл. 1.

Таблиця 1

Визначення бази оподаткування при нарахуванні податкових зобов'язань у разі виявлення нестачі активів [1, с. 21]

№ з/п	Актив	База оподаткування
1.	Покупні товари	Ціна придбання
2.	Власна вироблена сільськогосподарська продукція	Вартість товарів (послуг), які були придбані (з ПДВ) для виробництва втраченої (якої бракує) продукції
3.	Основні засоби	Залишкова (балансова) вартість, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, у якому виявлено нестачу, а в разі відсутності обліку – звичайна ціна. Виняток: згідно з п. 189.9 ПКУ податкові зобов'язання з ПДВ не нараховують у разі викрадення основних засобів, за умови надання контролюючому органу відповідного підтверджуючого документа
4.	Незавершене будівництво	Ціна придбання відповідних товарів (послуг), використаних для будівництва цього об'єкта, або самого об'єкта, якщо його було придбано
5.	Нематеріальні активи	Залишкова (балансова) вартість, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, у якому виявлено нестачу, а в разі відсутності обліку – на основі звичайної ціни. Виняток: податковий кредит для основних засобів, передбачений у п. 189.9 ПКУ, на нематеріальні активи не поширюється

Для нарахування податкового зобов'язання відповідно до п. 198.5 ПКУ необхідно оформити зведену податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних.

В окремих випадках за результатами проведеної інвентаризації виявляють пересортицю, тобто надлишки одних товарів (продукції) і водночас – нестача схожих чи однотипних товарів (продукції). Наприклад, виявлено нестачу борошна вищого ґатунку і надлишки такої самої кількості борошна першого ґатунку.

У такому разі допускається взаємний залік надлишків та нестач, оподаткування ПДВ залежить від результату такого заліку, а саме:

- у разі відсутності вартісних різниць немає і об'єкта оподаткування ПДВ;

- якщо сума надлишків перевищує суму нестач, різницю оприбутковують, а сама операція з такого оприбуткування не підлягає оподаткуванню ПДВ;

- якщо сума нестач перевищує суму надлишків, то необхідно нарахувати податкові зобов'язання [1, с. 21].

Розглянемо відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському і податковому обліку, табл. 2.

Таблиця 2

Відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському і податковому обліку [7, 9]

№ з/п	Результати інвентаризації	Відображення у бухгалтерському обліку	Вплив на об'єкт оподаткування	
			податок на прибуток	ПДВ
1	2	3	4	5
1.	Основні засоби і нематеріальні активи			
1.1.	Оприбуткування надлишків	Дт – 10, 11, 12 Кт – 69 (справедлива вартість об'єкта)	Оціночна вартість оприбуткованого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів впливатиме на об'єкт оподаткування у міру його використання. При цьому фінансовий результат до оподаткування необхідно коригувати відповідно до ст.138 ПКУ	Якщо суму «вхідного» ПДВ не було включено до складу податкового кредиту, тоді як відображено у податковій накладній, своєчасно зареєстрованій у ЄРПН, суму ПДВ може бути включено до складу податкового кредиту у наступних звітних періодах протягом 365 календарних днів з дати її складання шляхом її відображення у розділі II «Податковий кредит» податкової декларації з ПДВ,

№ з/п	Результати інвентаризації	Відображення у бухгалтерському обліку	Вплив на об'єкт оподаткування	
			податок на прибуток	ПДВ
1	2	3	4	5
				якщо з дати складання податкової накладної не пройшло 365 днів. Якщо з дати складання податкової накладної пройшло від 365 до 1095 днів, платник податків може включити суму ПДВ до податкового кредиту шляхом подання уточнюючого розрахунку
1.2.	Списання нестач (ліквідація)	Дт – 976 Кт – 10, 11, 12 (залишкова вартість об'єкта)	Спеціальних норм, які регулюють ситуацію з нестачею, ПКУ не містить. Проте нестача за фактом означає, що об'єкт необхідно ліквідувати. Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначену за правилами бухгалтерського обліку, і зменшується на суму залишкової вартості цього об'єкта, визначену з урахуванням положень ст.138 ПКУ	У разі якщо основні засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податків, така ліквідація призводить до необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації. Дана норма не застосовується, якщо основні засоби знищено, зруйновано, вкрадено тощо. Для цього платнику податків необхідно підтвердити ці події відповідно до законодавства (отримати акти державних, правоохоронних чи судових органів) або
		Дт – 13 Кт – 10, 11, 12 (сума накопиченої амортизації об'єкта)		

№ з/П	Результати інвен-таризації	Відображення у бухгалтерському обліку	Вплив на об'єкт оподаткування	
			податок на прибуток	ПДВ
1	2	3	4	5
		Дт – 976 Кт – 641 (сума ПДВ)		подати податківцям документ про знищення, розібрання чи перетворення основних засобів, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням
		Дт – 209 Кт – 719 (чиста вартість реалізації запасів, отриманих при розбиранні)		
2.	Запаси			
2.1.	Оприбуткування надлишків	Дт – 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28 Кт – 719 (чиста вартість реалізації запасів)	У ПКУ не встановлено необхідності коригування бухгалтерського фінансового результату у разі оприбуткування надлишків запасів. Сума доходу, включена до складу фінансового результату, збільшує об'єкт оподаткування	Операція не підпадає під об'єкт оподаткування ПДВ. Водночас можлива ситуація із включенням суми «вхідного» ПДВ до складу податкового кредиту (див. рядок 1.1 цієї табл.)
2.2.	Списання нестач	Дт – 91, 947 Кт – 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (вартість нестачі запасів у межах норм природного убутку)	У ПКУ не встановлено необхідності коригування фінансового результату до оподаткування під час списання запасів, яких не вистачає (при цьому неважливо, списані вони у межах норм природною убутку чи ні). Сума витрат, включена до складу	Спеціальної норми в ПКУ не передбачено. Проте на практиці вважається, що втрати запасів у межах норм природного убутку пов'язані із господарською діяльністю, тому податкові зобов'язання з ПДВ

№ з/п	Результати інвентаризації	Відображення у бухгалтерському обліку	Вплив на об'єкт оподаткування	
			податок на прибуток	ПДВ
1	2	3	4	5
		Дт – 947 Кт – 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (вартість нестачі понад норми природного убутку)	такого фінансового результату, впливає і на об'єкт оподаткування	не нараховуються. У разі списання запасів понад норми природного убутку необхідно нарахувати вимагають нараховувати «умовні» податкові зобов'язання з ПДВ. За базу оподаткування під час списання запасів береться вартість їх придбання. В останній день звітного періоду, в якому відбулося списання, складається зведена податкова накладна, яка реєструється в ЄРПН
		Дт – 947 К – 641 (сума ПДВ щодо нестач понад норми природного убутку)		
2.3.	Пересортиця (взаємозалік надлишків і нестач)	Дт – 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28 Кт – 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (облікова вартість запасів)	У ПКУ не встановлено необхідності коригування бухгалтерського фінансового результату при пересортиці	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ не передбачено
3.	Цінні папери і корпоративні права, засвідчені у формі, іншій ніж цінні папери			
3.1.	Оприбуткування надлишків	Дт – 14, 35 Кт – 69, 719 (справедлива вартість цінних паперів)	У ПКУ не встановлено необхідності коригування фінансового результату до оподаткування при здійсненні цієї операції. Сума доходу, включена до складу фінансового результату, впливає і на об'єкт оподаткування	Операції не є об'єктом оподаткування
3.2.	Списання нестач	Дт – 977 Кт – 14, 35 (балансова вартість цінних паперів)	У ПКУ не встановлено необхідності коригування фінансового результату до оподаткування при	Операції не є об'єктом оподаткування

№ з/п	Результати інвентаризації	Відображення у бухгалтерському обліку	Вплив на об'єкт оподаткування	
			податок на прибуток	ПДВ
1	2	3	4	5
			здійсненні даної операції. Сума витрат, включена до складу фінансового результату, впливає і на об'єкт оподаткування	
4.	Дебіторська заборгованість			
4.1.	Коригування резерву сумнівних боргів	Дт – 944 Кт – 38	Фінансовий результат до оподаткування: збільшується на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів, або зменшується на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування	Операції не є об'єктом оподаткування
		Дт – 38 Кт – 719		
4.2	Списання безнадійної дебіторської заборгованості	Дт – 38 Кт – 34, 36, 37 (сума заборгованості, списана за рахунок резерву сумнівних боргів)	Списання безнадійної дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів не впливає ні на фінансовий результат до оподаткування, ні на об'єкт оподаткування. Сума заборгованості понад резерв, залишається у складі фінансового результату до оподаткування і об'єкта оподаткування, інакше збільшується фінансовий результат до оподаткування	Операції не є об'єктом оподаткування
		Дт – 944 Кт – 34, 36, 37 (сума заборгованості, списана понад резерв сумнівних боргів)		
5.	Каса			
5.1.	Оприбуткування надлишку	Дт – 30 Кт – 719 (сума надлишку)	Коригувати бухгалтерський фінансовий результат не потрібно. Дохід, визнаний у бухгалтерському обліку,	Операції не є об'єктом оподаткування

№ з/п	Результати інвентаризації	Відображення у бухгалтерському обліку	Вплив на об'єкт оподаткування	
			податок на прибуток	ПДВ
1	2	3	4	5
			залишиться у складі об'єкта оподаткування	
5.2	Списання нестачі	Дт – 949 Кт – 30 (сума надлишку)	Коригувати бухгалтерський фінансовий результат не потрібно. Витрати, відображені у складі фінансового результату до оподаткування, будуть враховані і в об'єкті оподаткування	Операції не є об'єктом оподаткування
6.	Кредиторська заборгованість			
6.1.	Списання безнадійної кредиторської заборгованості	Дт – 50, 51, 52, 55, 61, 62, 63, 68 Кт – 717 (сума заборгованості)	ПКУ не встановлює коригувань фінансового результату до оподаткування. Дохід, визнаний у бухгалтерському обліку, залишиться у складі об'єкта оподаткування	Операції не є об'єктом оподаткування
7.	Резерв (забезпечення) на виплату відпускних			
7.1.	Коригування резерву (забезпечення) на виплату відпускних	Дт – 23, 91, 92, 93, 94 Кт – 471	При формуванні забезпечення на виплату відпускних працівникам і при відшкодуванні витрат на відпустки за рахунок забезпечення фінансовий результат до оподаткування не коригується. Не коригується він і при зменшенні суми такого забезпечення. У складі фінансового результату залишається дохід, визнаний у разі такого зменшення	Операції не є об'єктом оподаткування
		Дт – 471 Кт – 719		

Наявність надлишків чи нестач не впливає на суму єдиного податку, оскільки для платників єдиного податку четвертої групи об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди. Проте, надлишки будуть враховуватись у

складі доходів від «іншої» (не сільськогосподарської) діяльності при складанні Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва за формою, затвердженою наказом Мінагрополітики від 26.12.2011 р. № 772, який подається разом із декларацією з єдиного податку четвертої групи [6].

Податковий кодекс не містить окремого порядку визначення доходів і витрат, які враховуються для визначення об'єкта обкладення податком на прибуток, відповідно результати інвентаризації відображаються в доходах і витратах суб'єкта господарювання за правилами бухгалтерського обліку. При цьому фінансовий результат до оподаткування коригується на чітко визначені податковим кодексом різниці, зокрема на різниці, що виникають із основними засобами та необоротними матеріальними активами відповідно до Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) або Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), табл. 3.

Таблиця 3

Коригування фінансового результату до оподаткування [1, с. 22]

Фінансовий результат до оподаткування збільшується	Фінансовий результат до оподаткування зменшується
На суму амортизації основних засобів або необоротних матеріальних активів, нарахованої відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	На суму розрахованої амортизації основних засобів або необоротних матеріальних активів відповідно до п. 138.3 Податкового кодексу
На суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або необоротних матеріальних активів, включених до витрат звітного періоду	На суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або необоротних матеріальних активів у разі ліквідації чи продажу такого об'єкта
На суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або необоротних матеріальних активів у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	На суму дооцінки та вигід відновлення корисності основних засобів або необоротних матеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення їх корисності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

Для платників податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн грн., об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих

податкових (звітних) років).

Висновки. Виявлені розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань та даними бухгалтерського обліку, які наводяться в інвентаризаційних документах, й пропозиції щодо їх урегулювання відображаються інвентаризаційною комісією в протоколі. На підставі затвердженого керівником підприємства протоколу в бухгалтерському обліку відображаються результати проведеної інвентаризації (нестачі, надлишки, пересортиці).

Якщо за результатами інвентаризації виявлено нестачі, то це спричинить нарахування податкових зобов'язань із ПДВ, причому незалежно від того, чи буде така сума нестач у подальшому компенсована винною особою або страховою компанією (якщо товар був застрахований). Надлишки не спричиняють податкових наслідків із ПДВ, але можуть вплинути на суму податку на прибуток та змінити співвідношення сільськогосподарських та несільськогосподарських поставок при переході (підтвердженні права на застосування) на єдиний податок четвертої групи.

Обов'язок організації процесу інвентаризації та створення всіх належних для цього умов покладено на власника або уповноважений ним орган (посадову особу), що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, тобто керівника підприємства. Якщо ж інвентаризацію проведено несвоєчасно, з порушенням термінів або неякісно, відповідальна особа може бути притягнута до відповідальності. При цьому розмір штрафу коливається в межах, установлених ст. 1642 КУпАП: від 8 до 15 НМДГ (тобто від 136 до 255 грн.). Якщо протягом року порушника вже було притягнуто за подібні порушення, штраф становитиме від 10 до 20 НМДГ (від 170 до 340 грн.) [3].

Відповідно до ст. 147 Кодекс законів про працю України до членів інвентаризаційної та робочої інвентаризаційної комісій може бути застосована дисциплінарна відповідальність у разі, якщо вони не впорались із порядком її проведення відповідно до наказу (розпорядження) керівника – догана і навіть звільнення [2].

Список використаних джерел

1. Жураківська О. Нестачі, надлишки та пересортиця: податкові наслідки / О. Жураківська // Баланс-агро. – 2016. – № 44 (512). – С. 20 – 22.
2. Кодекс законів про працю України № 322-VIII від 10 груд. 1971 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення № 8073-X від 07 груд. 1984 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Лист Державного комітету статистики України «Щодо подання звітності до органів Держкомстату та інше» № 14/2-18/72 від 15 лип. 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Лист Міністерства аграрної політики України «Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних

цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств» № 37-27-12/14023 від 04 груд. 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва» № 772 від 26 груд. 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 груд. 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 трав. 1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

9. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну № 879 від 02 вер. 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Постанова Держкомстату СРСР «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» № 241 від 28 груд. 1989 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.