

## РЕЗУЛЬТАТИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОЗ ТА НА: ОФОРМЛЕННЯ ТА ОБЛІК

Скорочення, використані у статті:

- **ПК** – Податковий кодекс;
- **Постанова № 241** – постанова Держкомстату СРСР від 28.12.89 р. № 241 «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств та організацій»;
- **Наказ № 572** – наказ Мінфіну від 17.06.15 р. № 572 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації»;
- **Наказ № 732** – наказ Мінфіну від 22.11.04 р. № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- **Положення № 879** – Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвержене наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879;
- **Методрекомендації № 561** – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затвержені наказом Мінфіну від 30.09.03 р. № 561;
- **Методрекомендації № 1327** – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвержені наказом Мінфіну від 16.11.09 р. № 1327;
- **Лист № 22283** – лист Мінфіну від 13.12.04 р. № 31-04200-30-10/22823;
- **ОЗ** – основні засоби;
- **НА** – нематеріальні активи.

Нагадаємо, що інвентаризація активів і зобов'язань проводиться **на підставі наказу** керівника підприємства. Із цього наказу випливає, зокрема, необхідність зазначати дату початку проведення інвентаризації, її строки, види активів, що інвентаризуються, і зобов'язань.

Основними документами **для оформлення результатів інвентаризації** є (п. 14 розд. II Положення № 879):

- інвентаризаційні описи;
- акти інвентаризації;
- звіряльні відомості;
- протокол інвентаризаційної комісії.

Суб'єкти господарювання можуть використовувати типові форми, затвержені Наказом № 572. Ці форми є обов'язковими до застосування бюджетними установами, але комерційні підприємства можуть їх використовувати за своїм бажанням (п. 2 Наказу № 572). Крім того, можна використовувати форми документів, затвержені Постановою № 241.

Для відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів використовуються також форми, затвержені Наказом № 732.

Нагадаємо, що готові типові форми можна за необхідності доповнити новими реквізитами з огляду на специфіку діяльності підприємства. Крім того, підприємство може використовувати самостійно виготовлені інвентаризаційні форми – за умови, що вони містять обов'язкові реквізити, передбачені для первинних документів.

**У таблицях 1 та 2** ми покажемо, як оформити результати інвентаризації типовими формами документів та відобразити їх в обліку.

Нагадаємо, що:

- до ОЗ належать активи, які відповідають критеріям, установленим п. 4, б П(С)БО 7;
- до НА належить актив, який не має матеріальної форми, але може бути ідентифікований (п. 5 П(С)БО 8).

Таблиця 1. Основні засоби

Документальне оформлення	
<p>Для оформлення даних інвентаризації ОЗ можна використовувати:</p> <p><b>1. Одну з типових форм описів:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Інвентаризаційний опис основних засобів (форма № инв-1, затверджена Постановою № 241);</li> <li>– Інвентаризаційний опис необоротних активів, затверджений Наказом № 572. Цей опис може використовуватися для інвентаризації як ОЗ, так і інших необоротних матеріальних активів, капітальних інвестицій.</li> </ul> <p><b>Що потрібно знати при складанні описів:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– описи складаються комісією окремо з кожного місцезнаходження об'єкта ОЗ і посадової особи, відповідальної за їх збереження;</li> <li>– ОЗ, які ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до опису на підставі документів про їх передачу в ремонт (п. 1.6 розд. III Положення № 879);</li> <li>– на активи, які числяться на забалансових рахунках підприємства (орендовані, прийняті в ремонт, на зберігання), складаються окремі описи.</li> </ul> <p><b>2. Одну з типових форм звіряльних відомостей:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Звіряльну відомість результатів інвентаризації основних засобів (форма № инв-18, затверджена Постановою № 241);</li> <li>– Звіряльну відомість результатів інвентаризації необоротних активів форми, затвердженої Наказом № 572.</li> </ul> <p>Правила складання звіряльних відомостей закріплені в п. 20 розд. II Положення № 879.</p> <p>Відомості складаються бухгалтерською службою для відображення виявлених розбіжностей між даними бухобліку і даними інвентаризаційних описів. Вартість надлишків і недостач у звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в реєстрах бухобліку.</p> <p>На активи, що належать іншим підприємствам, складаються окремі звіряльні відомості, їх копії передаються власникові таких активів.</p> <p><b>Після закінчення інвентаризації</b> ОЗ складається <b>Протокол інвентаризаційної комісії</b> (типова форма, затверджена Наказом № 572). У протоколі фіксуються:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухобліку, а також пропозиції щодо врегулювання таких розбіжностей;</li> <li>– причини недостач, втрат, надлишків, а також пропозиції щодо їх взаємозаліку внаслідок пересортиці, списання недостач у межах норм природних втрат, а також наднормативних недостач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин і вжитих заходів із запобігання таким втратам і недостачам (п. 1 розд. IV Положення № 879)</li> </ul>	
Відображення в обліку	
Якщо виявлено надлишки	Якщо виявлено недостачі
<p>Причинами виникнення надлишків (неврахованих об'єктів) можуть бути:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– втрата документів, що підтверджують їх придбання;</li> <li>– облікові помилки (але документи, що підтверджують придбання ОЗ, наявні).</li> </ul> <p>Залежно від цих причин ведеться облік результатів інвентаризації</p>	<p>Недостачі об'єктів ОЗ можуть виникнути внаслідок їх викрадення, псування, форс-мажорних обставин тощо</p>

Якщо виявлено надлишки	Якщо виявлено недостачі
<p><b>1. Надлишки виявлені внаслідок відсутності документів.</b></p> <p>У <b>бухобліку</b> виявлений у ході інвентаризації об'єкт ОЗ зараховується на баланс за справедливою вартістю, тобто за вартістю, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 П(С)БО 19).</p> <p>Надлишки ОЗ можуть бути оприбутковані таким чином:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>варіант 1:</b> Дт <b>10</b> «Основні засоби» – Кт <b>746</b> «Інші доходи» (п. 21 таблиці В додатка до Методрекомендацій № 561);</li> <li>– <b>варіант 2:</b> Дт <b>10</b> – Кт <b>69</b> «Доходи майбутніх періодів» (п. 4 розд. IV Положення № 879).</li> </ul> <p>Цей варіант, як правило, використовується, якщо ОЗ створені за рахунок коштів цільового фінансування або належать державі. Згодом доходи майбутніх періодів визнають доходами звітного періоду в сумі, пропорційній нарахованій у такому звітному періоді амортизації (Дт 69 – Кт 746).</p> <p>Після введення об'єкта ОЗ в експлуатацію амортизація у бухобліку нараховується в загальному порядку проведенням Дт <b>23, 91–94</b> – Кт <b>13</b> починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта ОЗ в експлуатацію.</p> <p>В обліку за <b>податком на прибуток</b> не враховані через відсутність документів об'єкти ОЗ відображаються так само, як і в бухобліку.</p> <p><b>ПДВ:</b> якщо відсутня зареєстрована в ЄРПН податкова накладна (далі – ПН) або ж із дати оформлення ПН уже минуло 1 095 календарних днів, то права на податковий кредит не буде.</p> <p><b>2. Надлишки виникли через облікову помилку.</b></p> <p>Такі об'єкти ОЗ зараховуються на баланс за первісною вартістю, визначеною згідно з п. 8 П(С)БО 7; оприбуткування таких об'єктів відображається як виправлення помилки (Лист № 22823):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Дт <b>15</b> «Капітальні інвестиції» – Кт <b>63</b> «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (якщо це проведення не здійснювалося при отриманні об'єктів ОЗ);</li> <li>– Дт <b>10</b> – Кт <b>15</b>.</li> </ul> <p>У <b>бухобліку</b> донарахована амортизація відображається таким чином:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– за поточний звітний рік: Дт <b>91–94</b> – Кт <b>13</b> «Знос (амортизація)»;</li> <li>– за минулі звітні роки: Дт <b>44</b> «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» – Кт <b>13</b>. Такий порядок виправлення помилок минулих років визначений п. 4 П(С)БО 6.</li> </ul> <p>В обліку за <b>податком на прибуток</b> суми амортизації ОЗ, донараховані за минулі звітні періоди, вплинуть на величину податку на прибуток за такі періоди. Оскільки це вважатиметься помилкою, її виправлення вимагає подання уточнюючої декларації.</p> <p><b>ПДВ:</b> якщо у момент придбання ОЗ податковий кредит не відображався, платник може відобразити податковий кредит у декларації за наявності ПН, зареєстрованої в ЄРПН, за умови, що з дати оформлення ПН ще не минуло 1 095 днів</p>	<p>У <b>бухобліку</b> списання об'єктів ОЗ оформляється проведеннями:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Дт <b>976</b> «Списання необоротних активів» – Кт <b>10</b> (у сумі залишкової вартості). Одночасно ця сума відображається на забалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані недостачі та втрати від псування цінностей». Якщо встановлено винні особи, залишок за субрахунком 072 зменшується, а сума компенсації збитку винною особою відображається записом Дт <b>375</b> «Розрахунки з відшкодування завданого збитку» – Кт <b>746</b>;</li> <li>– Кт <b>13</b> – Дт <b>10</b> (у сумі нарахованого зносу).</li> </ul> <p>В обліку за <b>податком на прибуток</b> проводяться коригування, передбачені ПК (п. 138.1, 138.2 ПК), саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– збільшується залишкова вартість об'єкта ОЗ, визначена за правилами бухобліку;</li> <li>– зменшується залишкова вартість об'єкта ОЗ, розрахована за даними податкового обліку.</li> </ul> <p>У разі ліквідації об'єкта ОЗ у питанні про <b>ПДВ</b> слід керуватися спеціальною нормою п. 189.9 ПК. І якщо ліквідація об'єктів ОЗ підпадає під дію абзацу другого п. 189.9 ПК, податкові зобов'язання не нараховуються.</p> <p>У разі ліквідації об'єктів ОЗ за самостійним рішенням платника податків податкові зобов'язання нараховуються виходячи зі звичайної ціни, але не нижчої від залишкової вартості об'єкта ОЗ (абзац перший п. 189.9 ПК).</p>

Таблиця 2. Нематеріальні активи

Документальне оформлення	Відображення в обліку надлишків і недостач
<p>Для оформлення результатів інвентаризації НА підприємство може використовувати <b>опис</b> однієї з типових форм:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– або типову форму № НА-4, затверджену Наказом № 732;</li> <li>– або інвентаризаційний опис, затверджений Наказом № 572.</li> </ul> <p>Якщо в ході інвентаризації виявлено розбіжності (недостачі, надлишки) між даними бухгалтеру та інвентаризаційних описів, складається <b>Звіряльна відомість</b> результатів інвентаризації необоротних активів типової форми, затвердженої Наказом № 572.</p> <p>Результати інвентаризації оформляються <b>протоколом</b> (може використовуватися типова форма, затверджена Наказом № 572), у якому фіксуються висновки і пропозиції з урегулювання інвентаризаційних різниць.</p> <p><b>Якщо в ході інвентаризації були виявлені:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– неоприбутковані НА – оформляється Акт уведення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (<b>типова форма № НА-1</b>). Акт складається на підставі технічної, наукової та іншої документації (ліцензійного або авторського договору, патенту тощо) і підписується: членами інвентаризаційної комісії, особою, відповідальною за використання НА, а також головним бухгалтером і керівником підприємства (уповноваженою особою);</li> <li>– НА, непридатні для подальшого використання (наприклад, ліцензії зі строком дії, що минув) – оформляється Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (<b>типова форма № НА-3</b>). На підставі цієї форми такі НА списуються з балансу підприємства. Акт складається у двох примірниках: один передається до бухгалтерії, другий залишається в особи, яка відповідала за використання списаного об'єкта НА.</li> </ul> <p>Обидві ці форми затверджені Наказом № 732.</p>	<p>У <b>бухобліку</b> надлишки НА відображаються аналогічно відображенню надлишків об'єктів ОЗ залежно від причини їх виникнення.</p> <p>Так, якщо на надлишки НА, виявлені в ході інвентаризації:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>є документи, що підтверджують їх отримання</b>, такі активи зараховуються на баланс проведеннями Дт <b>154</b> – Кт <b>63</b> (якщо воно не було зроблене в момент отримання НА) і Дт <b>12</b> – Кт <b>154</b>. Первісна вартість НА визначається відповідно до П(С)БО 8;</li> <li>– <b>немає документів, що підтверджують право власності</b> підприємства на такі активи, – тоді в обліку робиться запис Дт <b>12</b> – Кт <b>746</b> (п. 7.4 Методрекомедацій № 1327). Такі активи оцінюються за справедливою вартістю в сумі їх можливого продажу або сплати зобов'язань (п. 13 П(С)БО 8, п. 4 П(С)БО 19). Проте визначити їх справедливую вартість можна тільки за умови, що за конкретним об'єктом НА існує активний ринок (п. 4 П(С)БО 8).</li> </ul> <p>Якщо ж визначити вартість на активному ринку важко, тоді можна скористатися послугами професійного оцінювача. Завважимо, що коли за результатами інвентаризації прибуткують НА, створені за рахунок цільового фінансування або такі, що належать державі, то в обліку робиться запис Дт <b>12</b> – Кт <b>69</b> (п. 7.4 Методрекомедацій № 1327).</p> <p>Якщо на підставі наявних підтвердних документів можна визначити дату отримання, тоді до нарахування амортизації відображається таким чином:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– за попередній звітний період: Дт <b>44</b> «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» – Кт <b>133</b>.</li> </ul> <p>У разі безплатного отримання НА нарахування амортизації відображається додатковим записом Дт <b>424</b> «Безплатно отримані необоротні активи» – Кт <b>44</b>;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– за поточний звітний період: Дт <b>91–94</b> (залежно від напрямку використання НА) – Кт <b>133</b>.</li> </ul> <p>Якщо НА отриманий безплатно, при нарахуванні амортизації робиться додатковий запис Дт <b>424</b> – Кт <b>745</b> «Дохід від безплатно отриманих активів».</p> <p>Якщо в ході інвентаризації НА виявлені <b>недостачі</b>, об'єкт НА підлягає списанню такими проведеннями: Дт <b>976</b> «Списання необоротних активів» – Кт <b>12</b> «Нематеріальні активи» (у сумі залишкової вартості); Дт <b>133</b> – Кт <b>12</b> у сумі нарахованої амортизації.</p> <p>В обліку за <b>податком на прибуток</b> платники податків, які здійснюють коригування фінрезультату, у разі списання відсутнього об'єкта НА повинні відкоригувати фінрезультат до оподаткування згідно з п. 138.1, 138.2 ПК. Оприбуткування неврахованих НА, виявлених у результаті інвентаризації, ведеться за правилами бухгалтеру.</p> <p>Оскільки ліквідований НА більше не використовується в господарській діяльності платника, нараховуються податкові зобов'язання з <b>ПДВ</b> виходячи із залишкової вартості НА на початок звітного періоду, у якому здійснюється його списання (п. 189.1, 198.5 ПК)</p>