

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2018-3-61-16>

УДК 657

**Височан О.С.**

доктор економічних наук, доцент,  
Національний університет «Львівська політехніка»

**Височан О.О.**

кандидат економічних наук,  
Національний університет «Львівська політехніка»

### РЕГУЛЮВАННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИХ РІЗНИЦЬ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

*У статті наведено методику відображення в бухгалтерському обліку наслідків інвентаризації: надлишків, нестач, пересортиці. Використано системний підхід до дослідження проблематики виконання інвентаризаційних робіт через аналіз забезпечувальної підсистеми інвентаризації. Наведено можливі види інвентаризаційних різниць та причини їх виникнення. Досліджено документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку щодо регулювання інвентаризаційних різниць. Розроблено топологію відображення порядку регулювання інвентаризаційних різниць за рахунками бухгалтерського обліку. Узагальнено причини виникнення пересортиці на підприємстві та досліджено її можливі негативні наслідки.*

**Ключові слова:** інвентаризація, інвентаризаційні різниці, забезпечувальна підсистема інвентаризації, надлишок, нестача, пересортиця.

*В статье представлена методика отражения в бухгалтерском учете последствий инвентаризации: излишков, недостач, пересортицы. Использован системный подход к исследованию проблематики выполнения инвентаризационных работ через анализ обеспечительной подсистемы инвентаризации. Приведены возможные виды инвентаризационных разниц и причины их возникновения. Исследовано документальное обеспечение записей в бухгалтерском учете по регулированию инвентаризационных разниц. Разработана топология отображения порядка регулирования инвентаризационных разниц по счетам бухгалтерского учета. Проведен обзор причин возникновения пересортицы на предприятии и исследованы ее возможные негативные последствия.*

**Ключевые слова:** инвентаризация, инвентаризационные разницы, обеспечительная подсистема инвентаризации, избыток, недостаток, пересортица.

### **Vysochan Oleh, Vysochan Olha. REGULATION OF INVENTORY DIFFERENCES IN ACCOUNTING.**

*In the article the method of reflection in the accounting of the consequences of inventory is presented: surplus, shortage, re-sorting. A systematic approach was used to study the problems of performing inventory works through the analysis of the security subsystem of the inventory in the composition: personnel, organizational, techno-technological, documentary, normative, financial and information types of collateral. The possible types of inventory differences and the reasons for their occurrence are presented: shortages, excessive losses, lumps, re-sorting. The documentary evidence of records in accounting for the regulation of inventory differences was explored. The topology of displaying the order of regulation of inventory differences in accounts has been developed with the allocation of sub-accounts: the shortage and losses from damage to values within the limits of natural loss; shortage and loss from damage to values beyond the norm (the perpetrators are established); shortages and losses from damage to values beyond the norm (guilty parties are not identified or absent). The reasons for the re-sorting in the enterprise are summarized and its possible negative consequences are investigated: imperfection of conducting analytical accounting at the enterprise; negligence, unprofessionalism*

*of accounting officers and materially responsible persons ("human factor"); system document failures and communication failures; complexity of reflection in the accounting of business transactions associated with the movement of property; technical issues. The importance of analytical levels for the reflection of the results of the inventory as a problem of perspective studies in the field of accounting and management is substantiated.*

**Key words:** *inventory, inventory differences, supply inventory subsystem, surplus, shortage, re-sorting.*

**Постановка проблеми.** Інвентаризація корисна в господарській діяльності будь-якого підприємства завдяки не лише виконанню інформаційної та контрольної функцій, але й можливості отримання фактажу для прийняття рішень у системі управління в умовах, коли достовірність вхідної інформації є пріоритетом.

Управління наявними ресурсами підприємства неефективне без використання методів обліку, які забезпечили б достовірність даних фактичного стану майнового потенціалу підприємства. Таким ефективним методом для підприємства є інвентаризація [1, с. 98].

Інвентаризація являє собою певну послідовність практичних дій із документального підтвердження наявності, стану й оцінки майна і зобов'язань організації з метою забезпечення достовірності даних обліку і звітності [2, с. 31]. Вона спрямована на реалізацію контрольної функції бухгалтерського обліку і проводиться з метою забезпечення відповідності облікових і фактичних даних. Виявлення розходжень між ними є основою для внесення коригувань в облік, встановлення їх причин, визначення ступеня матеріальної відповідальності тощо [3, с. 6]. Інвентаризація дає змогу встановити реальність усіх статей балансу та інших форм звітності організацій [4, с. 14]. Таким чином, інформація, отримана в результаті проведення інвентаризації, може застосовуватися на всіх етапах облікового процесу, проте найбільш важливою є під час формування звітних показників. Формальне ставлення до здійснення інвентаризації, низька кваліфікація членів інвентаризаційної комісії, організаційно-методичні неузгодженості приводять до спотворення облікових даних, виникнення явищ дисторсійного характеру, розглянутих нами у публікаціях [5, с. 129; 6].

**Аналіз останніх досліджень.** Проблема організації та проведення інвентаризаційних робіт, а також відображення їх результатів в обліку досить широко висвітлювалась у науковій та спеціалізованій періодичній літературі в Україні та за її межами. Заслужують на увагу публікації В.В. Авдєєва, С.В. Бардаша, Є.В. Калюги, І.Н. Костюкової, Д.Л. Кузьміна, Д.В. Луговського, Т.С. Маслової, Т.І. Мельохіної, С.О. Михайловини, С.Н. Поленової, Ю.С. Цаль-Цалка, С.Р. Яцишин, а також інших вітчизняних та зарубіжних науковців.

Водночас у питаннях організації і методики проведення інвентаризації думки вчених все ще далекі від одностайності.

**Мета статті** полягає у наведенні методики відображення в бухгалтерському обліку наслідків інвентаризації: надлишків, нестач, пересортиці. Завдання статті:

– представити системний підхід до дослідження проблематики виконання інвентаризаційних робіт через аналіз забезпечувальної підсистеми інвентаризації в складі: кадрового, організаційного, техніко-технологічного, документального, нормативного, фінансового та інформаційного видів забезпечення;

– навести можливі види інвентаризаційних різниць та причини їх виникнення;

– дослідити нормативне забезпечення записів у бухгалтерському обліку щодо регулювання інвентаризаційних різниць;

– розробити топологію відображення порядку регулювання інвентаризаційних різниць на рахунках бухгалтерського обліку;

– узагальнити причини виникнення пересортиці на підприємстві та дослідити її можливі негативні наслідки.

**Виклад основного матеріалу.** Прикладна спрямованість досліджень інвентаризації як облікового, контрольного та управлінського

засобу вимагає використання системного підходу до вивчення питання виникнення і регулювання інвентаризаційних різниць. Важливою частиною такого підходу є критичний аналіз забезпечувальної складової інвентаризаційного процесу.

Для вирішення завдань, що розв'язуються в процесі інвентаризації, необхідне організаційне (пов'язане з упорядкуванням взаємовідносин між матеріально відповідальною особою та інвентаризаційною комісією, а також організацією фінансово-господарської діяльності та забезпечення реалізації ефективних форм і методів контролю), технічне (пов'язане із застосуванням відповідних технічних засобів для виміру, підрахунку, зважування тощо), економічне (пов'язане зі створенням економічної зацікавленості у здійсненні інвентаризації), юридичне (пов'язане із вибором процедур і прийомів інвентаризації для забезпечення повноцінної доказовості результатів) та обліково-аналітичне

(пов'язане зі встановленням прав і обов'язків при здійсненні інвентаризації і однозначністю у визначенні вини при небажаних відхиленнях) забезпечення [7, с. 424].

На наш погляд, склад забезпечувальної частини інвентаризаційних робіт дещо інший і включає такі елементи (табл. 1).

Як продемонструвала практика, всебічне дослідження матеріалів інвентаризації для вирішення поставлених перед експертом задач може бути здійснене лише симбіозом знань бухгалтерського обліку, як складової економіки, і норм правових актів, які регулюють порядок ведення обліку різних активів і зобов'язань [8, с. 136].

Для вирішення проблем регулювання інвентаризаційних різниць критично важливою є деталізація нормативної частини забезпечення інвентаризації (табл. 2).

Як зауважує С.В. Бардаш, дієвість інвентаризації у здійсненні контролю за збереженням власності залежить в основному від

Таблиця 1

**Забезпечувальна підсистема інвентаризації**

Вид забезпечення	Характеристика
Кадрове	Персонал підприємства з необхідною кваліфікацією та досвідом, залучений до роботи у складі інвентаризаційної комісії
Організаційне	Комплекс заходів та методів, які регламентують взаємовідносини між структурними елементами системи управління підприємством (в першу чергу, дирекцією, бухгалтерією та інвентаризаційною комісією), а також між працівниками та технічними засобами в процесі здійснення інвентаризації
Техніко-технологічне	Сукупність приладів, пристроїв для обслуговування потреб, що виникають при проведенні інвентаризації: ваговимірювальне обладнання, сканери штрих-кодів тощо та процедур їх використання
Документальне	Набір первинної та підсумкової документації для оформлення попередніх й остаточних результатів здійснення інвентаризації: інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіральні відомості тощо
Нормативне	Сукупність державних, галузевих та внутрішніх правил, стандартів, інструкцій, що регламентують проведення інвентаризації на підприємстві. Його основою є Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене Міністерством фінансів України у 2014 році.
Фінансове	Фінансові ресурси підприємства, залучені для покриття витрат на проведення інвентаризації: заробітна плата членів інвентаризаційної комісії, канцелярські та інші поточні витрати, а також витрати капітального характеру, пов'язані із придбанням технічних засобів інвентаризації
Інформаційне	Синтетичний компонент, який поєднує в собі деякі елементи попередніх видів забезпечень (інформаційні ресурси, програмне забезпечення, технічні засоби й технології обробки інформації) і використовується для надання інформації, необхідної для прийняття рішень за результатами інвентаризації

*Джерело: власна розробка*

**Нормативне забезпечення регулювання інвентаризаційних різниць у бухгалтерському обліку**

Питання, яке регулюється	Законодавчо-нормативний акт
Загальні питання проведення інвентаризації	Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань
Оцінка активів, віднесених до надлишку або нестачі, виявлених під час інвентаризації	П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, П(С)БО 9 “Запаси” тощо
Розрахунок величини інвентаризаційних різниць	Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
Встановлення номенклатури рахунків для обліку інвентаризаційних різниць	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
Формування бухгалтерських проведень щодо виникнення та регулювання інвентаризаційних різниць	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів тощо
Виникнення зобов'язань за податками і платежами при виявленні інвентаризаційних різниць	Податковий кодекс України

*Джерело: узагальнено на основі [9–17]*

обгрунтованого регулювання інвентаризаційних різниць, що залежить від характеру та причин виявлених лишків, недостач, втрат та фактів псування майна [18, с. 9].

Причинами виникнення інвентаризаційних різниць можуть бути:

- недостачі: псування, розкрадання, природний убуток, подвійне списання у господарський процес тощо;

- понаднормативні втрати: зменшення маси ТМЦ понад встановлені норми при перевезенні, зберіганні, зниження кількісних, якісних характеристик порівняно з документами постачальника, пов'язане з порушенням умов зберігання, недбалістю тощо;

- лишки: неповне оприбуткування ТМЦ, завищене документальне списання, невідображення майна в бухгалтерському обліку внаслідок втрати документів на його надходження чи оприбуткування тощо [19, с. 92].

На даний час застосовується такий порядок регулювання інвентаризаційних різниць:

- основні засоби, матеріальні цінності, грошові кошти та інше майно, яке виявилось в надлишку, належить до оприбуткування і зарахування на фінансові результати із подальшим встановленням причин виникнення та винних осіб;

- убуток цінностей в межах норм, затверджених в установленому законодавством порядку, списується за розпорядженням керівника організації на витрати виробництва та обігу у комерційної організації (норми убутку застосовуються лише у випадках виявлення фактичних нестач);

- убуток цінностей в межах встановлених норм визначається після зарахування нестач цінностей надлишками по пересортиці. Пересортиця утворюється внаслідок видачі матеріальних цінностей одного сорту замість необхідного іншого сорту і зазвичай має неавтоматичний характер;

- нестачі майна, а також псування понад норм природного убутку відносяться на винних осіб. У тих випадках, коли винуватці не встановлені або у стягненні їх з винних осіб відмовлено судом, збитки від нестач і псування списуються на витрати виробництва та обігу [20, с. 7].

Рахунки обліку, які при цьому використовуються, узагальнено в табл. 3.

Відображення можливих наслідків проведення інвентаризації в бухгалтерському обліку структурно представлено на рис. 1.

Існують випадки (ГФ 1.3.1; ГФ 1.3.2; ГФ 1.3.4.1), коли підприємство змушене спи-

**Номенклатура субрахунків бухгалтерського обліку  
регулювання інвентаризаційних різниць**

<i>Нестача (виникнення витрат) понад норм природного убутку</i>	
<i>Необоротних активів</i>	<i>Оборотних активів</i>
976 “Списання необоротних активів”	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”
<i>Нестача (виникнення витрат) в межах норм природного убутку</i>	
947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” (для цінностей на складі), 91 “Загальновиробничі витрати” (для цінностей у незавершеному виробництві)	
<i>Надлишки (виникнення доходів)</i>	
<i>Необоротних активів</i>	<i>Оборотних активів</i>
746 “Інші доходи”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”
<i>Сума збитків до відшкодування</i>	
072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”	
<i>Розрахунки з винними особами</i>	
<i>Заборгованість</i>	<i>Дохід (на суму відшкодування)</i>
375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	716 “Відшкодування раніше списаних активів”

Джерело: узагальнено на основі [14]

сати нестачі матеріальних цінностей понад прийняті норми природного убутку при тому, що винних осіб не встановлено.

Можливість такого списання підтверджується документами:

- рішеннями слідчих або судових органів, які підтверджують відсутність винних осіб;
- відмовою стягнення нестачі з винних осіб, винесеною слідчими або судовими органами;
- висновком про факт псування цінностей, отриманим від відділу технічного контролю або спеціалізованих організацій (інспекцій з якості та ін.) [21, с. 17].

Незалежно від того, списані запаси в межах норм природного убутку чи понад них, витрати в бухгалтерському обліку відображаються на субрахунку 947. Для потреб аналізу доречно відкрити по вказаному субрахунку додаткову аналітику:

- 947.1 “Нестачі і втрати від псування цінностей в межах природного убутку”;
- 947.2 “Нестачі і втрати від псування цінностей понад норми (винні особи встановлено)”;
- 947.3 “Нестачі і втрати від псування цінностей понад норми (винні особи не встановлено або вони відсутні)”.

Подальша деталізація може відбуватися з використанням аналітичних рівнів “мате-

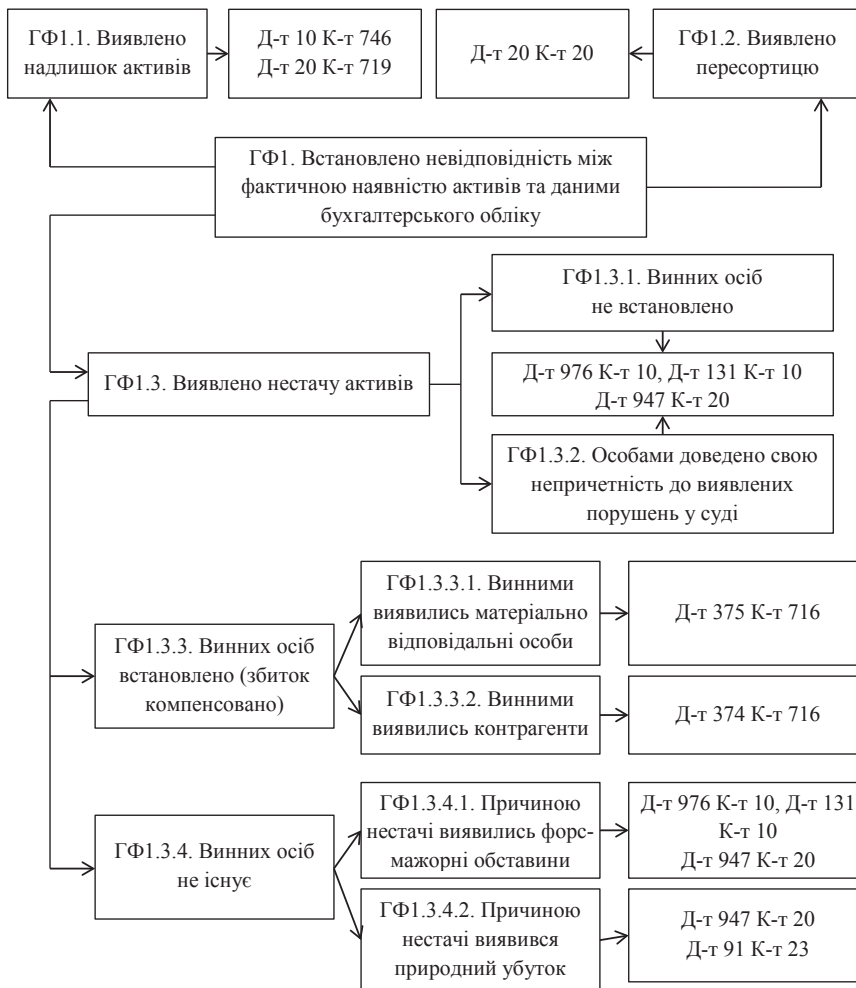
ріально відповідальні особи” та/або “структурні підрозділи”.

Це дасть змогу підвищити господарську дисципліну на підприємстві, вивести на якісно новий рівень претензійно-позовну роботу, покращити ефективність прийняття рішень в сфері управління ресурсами суб’єкта господарювання.

Окремо заслуговує на увагу питання виникнення та відображення в обліку пересортиці (ГФ 1.2), оскільки її виявлення може вказувати на недоліки в організації руху й зберігання товарно-матеріальних цінностей на підприємстві.

Основними причинами виникнення пересортиці можуть бути:

- неправильні записи в регістрах складського та бухгалтерського обліку – ТМЦ оприбутковуються чи списуються за позиціями, на яких обліковуються інші цінності;
- неправильне оформлення документів, надходження на склад чи відпуск зі складу цінностей одного найменування або якості з документами, оформленими на інші;
- заміна (обмін) цінностей одного найменування або якісних характеристик на інші без оформлення відповідних документів;
- створення різними шляхами необлікованих залишків цінностей одного наймену-



**Рис. 1. Структурна схема відображення в обліку господарських фактів (ГФ), пов'язаних із врегулюванням інвентаризаційних різниць**

*Джерело: власна розробка*

вання або якісних характеристик та вилучення інших;

- несвоєчасне оформлення руху цінностей документами;

- використання несправних вимірювальних приладів [19, с. 93].

В основі виникнення цих явищ лежать: недосконалість ведення аналітичного обліку на підприємстві; недбалість, непрофесіоналізм працівників бухгалтерії та матеріально відповідальних осіб («людський фактор»); вади системи документообігу та комуніка-

ційні збої; трудомісткість відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних із рухом майна; проблеми технічного характеру. Автоматизація бухгалтерського та складського обліку здатна багато в чому подолати наведені труднощі, однак ризик виникнення пересортиці присутній завжди.

Виняткове право прийняття рішення про регулювання виявлених під час інвентаризації відхилень фактичної наявності запасів із даними бухгалтерського обліку надане лише керівнику організації. Це означає, що



найбільш доцільним вбачається оформлення такого рішення у вигляді наказу або іншого розпорядчого документу [22, с. 26].

**Висновки.** Від методологічної коректності та аналітичної корисності відображення результатів інвентаризації в обліку багато в чому залежить кінцевий успіх всієї інвентаризаційної роботи. Для цього необхідне: чітке позиціонування завдань за кожним з елементів забезпечення інвентаризації (кадровим, організаційним, техніко-технологічним, документальним, нормативним, фінансовим та інформаційним); встановлення причин виникнення інвентаризаційних

різниць (зокрема, внаслідок пересортиці); дотримання базових принципів та правил відображення інвентаризаційних різниць на рахунках бухгалтерського обліку; ефективна побудова аналітичного обліку для забезпечення можливості отримання інформації про нестачі в розрізі структурних підрозділів, матеріально відповідальних осіб та інших видів деталізації.

У перспективі саме обґрунтування рівнів аналітики для відображення результатів проведеної інвентаризації є важливим завданням досліджень у сфері бухгалтерського обліку та управління.

#### Список використаних джерел:

1. Михайлович С.О. Методологічні аспекти проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2014. Випуск 9. Частина 5. С. 98–102.
2. Авдеев В.В. Порядок проведения инвентаризации. Все для бухгалтера. 2009. № 12(240). С. 31–34.
3. Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Инвентаризация – основной прием выявления товарных потерь. Бухгалтер и закон. 2011. № 10(154). С. 6–14.
4. Маслова Т.С. Бюджетный бухгалтерский учет результатов инвентаризации. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2007. № 12(180). С. 14–21.
5. Височан О.С. Концептуалізація розвитку бухгалтерського обліку у суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність : монографія. Львів: Видавництво Тараса Сороки, 2015. 312 с.
6. Височан О.С. Облікова дисторсія: поняття, класифікація, причини виникнення та мінімізація негативних наслідків. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2017. № 5(33). С. 127–132.
7. Громо́вик Б.П., Терещук С.І., Чухрай І.Л. Організація та економіка фармації / За ред. проф. Б.П. Громо́вика та доц. С.І. Терещук. Вінниця: Нова книга, 2009. 816 с.
8. Светличная Т.А., Станкевич А.А., Жмайлик В.М. Экспертное исследование по установлению соответствия (несоответствия) требованиям законодательства документального оформления и отражения в учете субъектами хозяйствования результатов инвентаризации активов. Вопросы криминологии, криминалистики и судебной экспертизы. 2010. № 1(27). С. 136–142.
9. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
13. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996. № 116. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. URL: <https://zakon.help/law/2/>.

16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. URL: <https://zakon.help/law/561/>.

17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

18. Бардаш С.В. Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»; Київський державний торговельно-економічний університет. Київ, 2000. 18 с.

19. Яцишин А.Р., Яцишин С.Р. Інвентаризаційні різниці та їх узгодження. Основні принципи, напрями та завдання економічного розвитку країн : матеріали науково-практичної конференції [м. Дніпропетровськ, 6-7 березня 2015 р.]. Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2015. С. 89–93.

20. Поленова С.Н. Інвентаризация объектов бухгалтерского учета: виды, порядок проведения и отражение результатов в учете. Бухгалтер и закон. 2009. № 1(121). С. 2–9.

21. Поленова С.Н. Інвентаризация объектов бухгалтерского учета: виды, порядок проведения и отражение результатов в учете. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2008. № 13(205). С. 12–20.

22. Мелехина Т.И. Інвентаризация объектов бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2010. № 9(249). С. 22–26.