

№ 44, головні розпорядники бюджетних коштів до зведеної річної фінансової та бюджетної звітності окремо подають зведену фінансову та бюджетну звітність розпорядників та одержувачів

бюджетних коштів, що знаходяться на тимчасово окупованій території. Такий висновок відповідає також позиції, викладеній у листі Мінфіну від 03.06.15 р. № 31-11420-08-10/18126.

Анна ЛЯШЕНКО, редактор напряму



ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХОБЛІКУ РЕЗУЛЬТАТІВ ЩОРІЧНОЇ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Із цієї консультації ви дізнаєтесь: якими бухгалтерськими проведеннями відобразити оприбуткування надлишків та списання нестач за результатами щорічної інвентаризації.

За результатами проведеної інвентаризації комісія складає протокол, який затверджується керівником підприємства протягом 5 робочих днів після її завершення. Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу відображаються в бухобліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому вона була закінчена.

Нормативна база

Для відображення в бухобліку результатів інвентаризації слід дотримуватися норм таких чинних законодавчих актів, як:

- Бюджетний кодекс;
- Закон від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11;
- Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116 (далі – Порядок № 116);
- Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Мінфіну від 02.04.14 р. № 372 (далі – Порядок № 372);
- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвер-

джений наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 (далі – Наказ № 1219, Порядок № 1219);

- НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» та 123 «Запаси»;
- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879 (далі – Положення № 879);
- інші нормативні документи.

Обираємо субрахунки

Виявлені під час інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухобліку регулюються установою в такому порядку:

- надлишки підлягають оприбуткуванню із збільшенням доходів майбутніх періодів або звітного періоду (залежно від активу, який підлягає відображенню) і зараховуються до доходів спецфонду бюджетної установи;
- нестачі відносяться на витрати (у межах норм природного убутку; у разі псування ТМЦ не з вини матеріально відповідальної особи) або на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному згідно із законодавством, а якщо винні особи не встановлені, суми нестач зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

Отже, відповідно до Порядку № 1219 ми маємо обрати такі субрахунки:

- **7111** «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», де розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами обліковуються вказані доходи. На цьому субрахунку відображається сума відшкодування збитків, віднесена на рахунок винної особи;
- **7112** «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», на якому ведеться облік доходів від оприбуткування основних засобів (далі – ОЗ), інших необоротних матеріальних активів (далі – ІНМА), нематеріальних активів (далі – НА), виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів (далі – МШП) та інших нефінансових активів, які виявлені в процесі інвентаризації, отримані внаслідок демонтажу, списання майна тощо та будуть використовуватися для потреб установи;
- **073** «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів», який призначений для обліку розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей. Зменшення такої суми відображається після встановлення винних осіб.

Оприбуткування надлишків

ОЗ

У разі виявлення під час інвентаризації об'єктів, що не перебувають на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису вносяться відомості про ці об'єкти та їхні технічні показники. Наприклад, якщо йдеться про будівлі, наводиться така інформація: призначення об'єктів, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), кількість поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо (пп. 1.5 п. 1 розд. III Положення № 879).

Оцінка виявлених об'єктів проводиться за **справедливою вартістю** – сумою, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за зви-

чайних умов на певну дату (абзац двадцятий п. 4 розд. I НП(С)БОДС 121).



Отже, оцінити виявлений об'єкт і скласти акт оцінки в довільній формі має право інвентаризаційна комісія, врахувавши його вартість на дату оцінки, ступінь зносу і технічний стан на момент оприбуткування. Проте це стосується лише тих ОЗ, що не відносяться до складних приладів (машин), земельних ділянок чи споруд. Для оцінки таких ОЗ слід залучити експертів з оціночної діяльності, які мають право відповідно до чинного законодавства провадити таку діяльність.

Покажемо на прикладах, як відобразити результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу.

Приклад 1

Під час інвентаризації було виявлено бензопилу Stihl MS 230, ринкова вартість якої на сьогодні становить 8 300 грн. У складі інвентаризаційної комісії є заступник начальника з технічних питань, який може провести огляд виявленого об'єкта ОЗ та визначити його технічний стан і ступінь зносу за показниками тестової роботи. Комісією було встановлено, що бензопила Stihl MS 230 практично нова і використовувалася приблизно від 3 до 6 місяців (відсутні зовнішні пошкодження, двигун в ідеальному стані, містить залишки заводського мастила на внутрішніх деталях). На підставі результатів огляду комісія прийняла рішення про оприбуткування бензопили Stihl MS 230 за справедливою вартістю 7 500 грн. і визначила строк корисного використання – 5 років.

Відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженої Наказом № 1219, ці операції в бухобліку відображаються так:

(грн.)

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Відображено вартість раніше не врахованої на балансі бензопили	1016 «Інструменти, прилади, інвентар»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7 500
2	Відображено: – дохід від оприбуткування надлишків	2313 «Реєстраційні рахунки»	7112	7 500
	– витрати в сумі оприбуткованих надлишків	2117	2313	7 500
3	Збільшено внесений капітал на вартість раніше не врахованої на балансі бензопили	7112	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	7 500



Важливо: відповідно до п. 12.7 Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 23.08.12 р. № 938 (далі – Порядок № 938), у разі отримання надходжень у натуральній формі до органів Казначейства необхідно подати Довідку про надходження в натуральній формі (додаток 27 до Порядку № 938) не пізніше останнього робочого дня місяця.

НА

У бухобліку надлишки НА оприбутковуються так само, як і виявлені під час інвентаризації об'єкти ОЗ. А от проведення їх оцінки має певний нюанс.

Надлишки об'єктів НА, виявлені під час інвентаризації, вносяться до інвентаризаційного опису із зазначенням необхідних даних. Такі об'єкти оцінюються за **справедливою вартістю**. Суб'єкти держсектору економіки визначають вартість об'єктів прав інтелектуальної власності, що перебувають у держвласності або були створені (придбані) за державні кошти **згідно із законодавством** (пп. 2.3 п. 2 розд. III Положення № 879).



Пам'ятайте! Вартість виявлених під час інвентаризації НА може встановити лише експерт (фахівець) з оціночної діяльності, який має право відповідно до чинного законодавства провадити таку діяльність. У жодному разі не намагайтеся оцінити НА самостійно, тому що ваші дії будуть визнані незаконними.

ІНМА

Передусім нагадаємо, що амортизація необоротних матеріальних активів, зазначених у п. 3.2 «Інші необоротні матеріальні активи» (крім пп. 3.2.7 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення») п. 3 розд. II НП(С)БОДС 121, нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості та решта 50 % – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) (абзац перший п. 7 розд. IV НП(С)БОДС 121).

Як оприбуткувати надлишки ІНМА, покажемо на прикладі.

Приклад 2

Інвентаризаційна комісія виявила стільці «ІЗО-А23» у кількості 3 шт. Було складено акт оцінки та встановлено справедливую вартість кожного з них – 400 грн. Тож загальна вартість надлишків, що підлягають оприбуткуванню, становить 1 200 грн.

Бухоблік цих операцій ведеться так:

(грн.)

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Відображено вартість раніше не врахованих на балансі стільців	1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	2117	1 200
2	Відображено:			
	– дохід від оприбуткування надлишків	2313	7112	1 200
	– витрати в сумі оприбуткованих надлишків	2117	2313	1 200
3	Збільшено внесений капітал на вартість раніше не врахованих на балансі стільців	7112	5111	1 200
4	Нараховано амортизацію на оприбутковані та видані в експлуатацію стільці (50 %)	8114 «Амортизація»	1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	600
5	Закрито рахунок витрат у кінці звітного періоду	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8114	600

МШП

На МШП, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні **описи не складаються**, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку.

Виявлені при цьому надлишки або нестача предметів оформлюються **актом** (пп. 4.1 п. 4 розд. III Положення № 879).

Приклад 3

Під час інвентаризації було виявлено надлишок лотків для паперів горизонтальних, металевих у кількості 3 шт. Інвентаризаційна комісія прийняла рішення оприбуткувати лотки до складу МШП, за результатами проведеної оцінки вартість одного лотка становила 180 грн. Отже, загальна вартість МШП, що оприбутковуються, – 540 грн.

У бухобліку це відображається так:

(грн.)

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Відображено вартість раніше не врахованих на балансі МШП	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2117	540
2	Відображено:			
	– дохід від оприбуткування надлишків	2313	7112	540
	– витрати в сумі оприбуткованих надлишків	2117	2313	540
3	Закрито рахунок доходів у кінці звітного періоду на суму оприбуткованих надлишків МШП	7112	5511	540

Відображення нестачі ІНМА та запасів

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається відповідно до законодавства із застосуванням норм Порядку № 116.

До моменту встановлення винних осіб сума нестач зараховується на позабалансовий субрахунок **073**.

Приклад 4

За результатами проведеної інвентаризації було виявлено нестачу шурупверта «Зенит ЗШ-500» у кількості 1 шт., що обліковувався на субрахунок 1113. Його первісна вартість – 450 грн., сума нарахованого зносу – 225 грн. Відповідно до письмового пояснення, наданого завідуючим господарством установи, шурупверт зник після виконання ремонтних робіт в одному з приміщень, але про це

не було повідомлено керівництво й жодного документа не складено. Розмір збитку, що підлягає відшкодуванню винною особою згідно з актом оцінки збитків, становить 450 грн. Завідуючий господарством жодних заперечень

щодо суми відшкодування не має, тому подав до бухгалтерії заяву про утримання суми збитку з його заробітної плати.

У бухобліку ці операції слід відображати так:

(грн.)

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Нараховано суму амортизації на шуруповерт (50 %)	8114	1412	225
2	Списано первісну вартість шуруповерта	1412	1113	450
3	Віднесено до накопиченого фінрезультату первісну вартість шуруповерта, що списується	5111	5512	450
4	Віднесено суму відшкодування збитків на рахунок винної особи	2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	7111	450
5	Утримано із зарплати винної особи суму відшкодування збитків на підставі її заяви	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	2115	450
6	Наприкінці звітного періоду закрито:			
	– рахунок витрат	5511	8114	225
	– рахунок доходів	7111	5511	450

У разі виявлення нестач запасів та встановлення винної особи в обліку здійснюються такі проведення:

(грн.)

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Віднесено до витрат установи суму нестачі будівельних матеріалів (цемент М-500 у кількості – 25 кг, вартість – 45 грн.)	8013	1513 «Будівельні матеріали»	45
2	Віднесено суму відшкодування збитків на рахунок винної особи	2115	7111	45
3	Відшкодовано працівником вартість будівельних матеріалів:			
	• варіант 1 – шляхом утримання із зарплати винної особи на підставі заяви:			
	– утримано із зарплати винної особи	6511	2115	45
	• варіант 2 – шляхом внесення готівки до каси:			
– внесено кошти до каси	2211	2115	45	
– внесено кошти з каси на реєстраційний рахунок установи	2313	2211	45	
• варіант 3 – шляхом самостійного внесення винною особою коштів на реєстраційний рахунок за вказаними реквізитами	2313	2115	45	
4	Наприкінці звітного періоду закрито:			
	– рахунок витрат	5511	8013	45
	– рахунок доходів	7111	5511	45

ВИСНОВКИ



Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються в бухобліку та фінзвітності того звітного періоду, в якому закінчена інвентаризація.

Надлишки мають бути оприбутковані, нестачі – відшкодовані. У разі невстановлення винних осіб сума нестач зараховується на позабалансовий рахунок до моменту їх установлення або закриття справи згідно із законодавством.