

6. Крисоватий А. І. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. Тернопіль : Економічна думка, 2011. 258 с.

7. Олійник Т. І. Актуальні проблеми реформування податкової системи в Україні з використанням зарубіжного досвіду. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2021. № 1. С. 114–116.

Антон БЕНЧАРСЬКИЙ,
добувач вищої освіти ОС «бакалавр»
спеціальності «Облік і опродаткування»
Науковий керівник: **Стендер С.В.,**
канд. екон. наук, доцент,
Заклад вищої освіти «Подільський державний університет»,
Україна

ПРИРОДНИЙ УБУТОК: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АСПЕКТ

Усі кількісні втрати запасів чи товарів повністю перебувають у межах природних процесів. Їх причини: усушка, розпилення та вивітрювання дрібних речовин, виморожування, витікання (танення, просочування) тощо. Перше, з чого починається ідентифікація природного убутку, це виявлення нестачі, але не будь-якої, а саме з об'єктивних природних причин.

Норми природного убутку є граничними орієнтирами, з якими доводиться працювати бухгалтеру. Важливо пам'ятати, що природний убуток завжди характеризується зменшенням рівня саме кількісних характеристик товарів, запасів. При виявленні нестачі бухгалтер має право списати фактичну нестачу, але в межах норм природного убутку. Це означає, що не можна проводити списання в межах природного убутку суто формально, спочатку слід виявити нестачу, а вже потім порівнювати виявлену суму з нормами природного убутку та списувати її з обліку.

Окремо зазначимо, що природний убуток не має нічого спільного з псуванням активів. Суть природного убутку в тому, що це товарні втрати, обумовлені природними процесами, що спричинюють зміну (зменшення)

кількості товару при збереженні його якості. А у випадку з псуванням товарів про збереження якості говорити не доводиться. Загальна кількість товару в такому разі не зміниться, його як було, наприклад, 10 шт., так і залишилося, а зіпсовані 2 штуки вже не товарної якості і їх неможливо реалізувати. Тобто списати зіпсований товар, застосувавши норми природного убутку, не можна.

Центрами виникнення природного убутку є транспорт, яким перевозяться запаси/товари, склади, де вони зберігаються, а також торгові зали, де відбувається реалізація.

Основні нормативні акти, що на сьогодні визначають норми природного убутку, є досить старими. Тому, з огляду на роки їх розроблення та затвердження вони абсолютно не враховують реального стану та умов роботи сучасних роздрібних торгових мереж. Але у листі Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 3501-06/36416-07 говориться про той випадок, коли такі старі нормативні акти слід використовувати [1]. І в результаті залишається для бухгалтера багато невирішених нюансів.

Для того щоб оформити при перевезеннях виявлену нестачу та списати активи, яких бракує, слід подбати про якісне оформлення всіх належних документів. Так, п. 3.7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів № 2 регламентує використання в такому разі двостороннього «Акта приймання матеріалів» (типова форма № М-7¹) [2].

Якщо ж товар доставлено залізницею, то додатково має бути оформлено і комерційний акт за формою згідно з додатком 1 до Правил складання актів № 334 [3]. Такі документи є підставою для розрахунку та списання бухгалтером нестач та втрат товарів під час транспортування як у межах норм природного убутку, так і понад ці норми. Але якщо показники в межах норм природного убутку не змінюють стану розрахунків із постачальником/перевізником, то всі перевищення цих граничних показників формують в обліку дебіторську заборгованість постачальника чи перевізника (залежно від конкретних умов договору) на підставі пред'явленої претензії.

Якщо йдеться про нестачі та списання товарів на торгових складах чи в торгових залах, то їх виявляють вже не під час оприбуткування, а за підсумками інвентаризації. У такому разі складають порівняльні відомості, де вартість нестач наводиться на підставі їх оцінки в бухгалтерських регістрах. Крім того, має бути окремо складено розрахунок розміру природного убутку. Усі розбіжності (як у межах норм природного убутку, так і понад ці показники) відображають у протоколі робочої групи, яка проводить інвентаризацію. У протоколі наводять пропозиції щодо списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач. Протокол інвентаризаційної комісії затверджується керівником підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації. Результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, в якому закінчено інвентаризацію.

Відповідно до п. 2.2 Методичних рекомендацій № 2, запаси, придбані за плату, оприбутковують за первісною вартістю, яка складається з витрат, що виникли у зв'язку з придбанням підприємством запасів, зокрема і з нестач запасів у межах норм природного убутку, виявлених при оприбуткуванні придбаних запасів, що виникли під час їх транспортування. Отже, під час приймання товару, коли маємо нестачу в межах природного убутку, відображаємо таке проведення: Д-т 281; К-т 631 за повною сумою, що значиться в накладній (навіть якщо фактична кількість товару менша за ту, що наведена в первинній документації, але тільки в межах природного убутку).

Якщо ж під час приймання товару виявлено нестачу понад норми природного убутку, то загальну суму фактичної нестачі слід розподілити таким чином: сума нестачі в межах природного убутку осяде у первісній вартості при відображенні приймання товару через проведення Д-т 281; К-т 631, а перевищення цих граничних сум (нестача понад норми природного убутку) відобразиться в обліку проведенням Д-т 374; К-т 631 як дебіторська заборгованість постачальника, що її він має або погасити (довезти товар,

оформити кредит, зробити знижку на наступні партії товару), або ж внести зміни до облікових даних стану розрахунків із покупцем.

Якщо ж постачальник факт нестачі понад норми природного убутку відмовляється визнавати або ж суд не визнає таку заборгованість постачальника перед покупцем (чи покупець взагалі відмовляється від судового врегулювання такого спору), в обліку покупця суми перевищення норм природного убутку будуть списані на витрати Д-т 944; К-т 374 за фактом такої відмови (можна скласти акт звіряння розрахунків, за підсумками якого буде видно, що постачальник відмовляється врегулювати ситуацію).

Бухгалтерський та податковий облік оформлення результатів інвентаризації відображено в табл. 1.

Таблиця 1

Бухгалтерський та податковий облік оформлення результатів інвентаризації при природному убутку

Суть операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Коригування фінансового результату	
	Д-т	К-т		збільшення	зменшення
Списано нестачу в межах природного убутку (4,68 : 1,20 = 3,90)	947	282	3,9	—	—
Списано нестачу понад норми природного убутку (250,00 - 4,68) : 1,20 = 204,43)	947	282	204,43	—	—
Донараховано ПЗ з ПДВ (204,43 x 20% = 40,89 грн) на підставі ч. «Г» п. 198.5 ПКУ	949	641/ПДВ	40,89	—	—
Сума нестачі відображається на позабалансових рахунках до виявлення винних осіб	072	—	204,43	—	—
Списання торгової націнки 20% методом «сторно» (250,00 : 1,20 x 0,20 = 41,67 грн.)	282	285	41,67	—	—
Списано нестачу в межах природного убутку	947	282	3,90	—	—
Списано нестачу понад норми природного убутку	947	282	204,60	—	—

Донараховано ПЗ з ПДВ (204,60 x 20% = 40,92 грн) на підставі ч. «Г» п. 198.5 ПКУ	949	641/ПДВ	40,92	—	—
Сума нестачі відображається на позабалансових рахунках до виявлення винних осіб	072	—	204,60	—	—

Якщо йдеться про виявлення нестач за підсумками інвентаризації, вже коли товари перебувають на складах чи в торгових залах, то суми таких нестач знаходять своє відображення в обліку проведенням Д-т 947; К-т 20, 28. Причому, варто звернути увагу, що таке проведення супроводжуватиме факт виявлення нестачі незалежно від її розміру. Водночас у ситуації, коли на підприємстві облік запасів ведеться не за собівартістю, а за цінами продажу, то списанню підлягатиме і сума торговельної націнки в частині вартості запасів, що виявилися у нестачі, методом «червоного сторно» Д-т 282; К-т 285. Крім цього, одночасно суми нестач запасів понад норми природного убутку до прийняття рішення про конкретних винуватців відображають на позабалансовому субрахунку 072. Коли конкретну винну особу встановлено, то місце має проведення Д-т 375; К-т 716 з одночасним списанням такої суми з позабалансового субрахунку 072.

Список використаних джерел

1. Лист Міністерства економічного розвитку і торгівлі України "Щодо застосування норм природного убутку продовольчих товарів" від 20.10.2014 р. № 3501-06/36416-07. URL: <http://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-osvity-i-nauky-ukra/> (дата звернення 18.10.2022).
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3314> (дата звернення 17.10.2022).
3. Правила складання актів, затверджені наказом Міністерство транспорту України від 28.05.2002 р. № 334. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0567-02#Text> (дата звернення 14.10.2022).

4. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 14.10.2022).

5. Правила видачі вантажів, затверджені наказом Міністерство транспорту України від 21.11.2000 р. № 644. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0861-00#Text> (дата звернення 14.10.2022).

6. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджені наказом Міністерство транспорту України від 14.10.1997 р. № 363. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98#Text> (дата звернення 14.10.2022).

Ореста БОДНАР,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Роман ПЕТРИК,
студент групи Мн-31Б,
Відокремлений підрозділ
Національного університету біоресурсів і
природокористування України
«Бережанський агротехнічний інститут»,
Україна

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Обліково-аналітичне забезпечення є складовою інформаційного забезпечення підприємства і представляє собою цілісну інформаційну систему, мета якої - забезпечення якісною та своєчасною економічною інформацією зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів з метою прийняття інформаційно обґрунтованих управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку підприємства.

За розрахунками науковців питома вага обліково-аналітичної інформації в системі інформаційного забезпечення діяльності суб'єкта господарювання становить близько 70% від загального обсягу економічної інформації [1, с. 10].